

Det skatterettslige begrepet "hjemmehørende"



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 633
Leveringsfrist: 26.04.2011

Til sammen 17672 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

| | | |
|------------|--|-----------|
| 1 | <u>INNLEDNING</u> | 1 |
| 1.1 | Avgrensning | 2 |
| 1.2 | Begrepsavklaring | 2 |
| 1.3 | Rettskilder | 3 |
| 1.3.1 | Skatteavtaler som rettskilde | 3 |
| 1.4 | Betydningen av hvor et selskap er hjemmehørende | 4 |
| 1.4.1 | Grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt | 4 |
| 1.4.2 | Betydningen i forhold til NOKUS-beskatning | 6 |
| 1.4.3 | Betydningen i forhold til fritaksmetoden | 7 |
| 1.4.4 | Innflytting | 7 |
| 1.4.5 | Utflytting | 8 |
| 2 | <u>HJEMMEHØRENDEBEGREPET ETTER NORSK RETT</u> | 9 |
| 2.1 | Lov | 9 |
| 2.2 | Forarbeider | 9 |
| 2.3 | Rettspraksis | 11 |
| 2.3.1 | Rt. 1923 s. 146 (AS Sørlandet) | 12 |
| 2.3.2 | Rt. 1926 s. 782 (DS AS Heltefjord) | 13 |
| 2.3.3 | Rt. 1973 s. 143 (Alnor Aluminium) | 14 |
| 2.3.4 | Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen) | 15 |
| 2.3.5 | Rt. 2002 s. 1144 (Straffesak) | 18 |
| 2.3.6 | Tingrettsdom av 11. mars 2010 (Amarillo Media) | 20 |
| 2.4 | Ligningspraksis og forhåndsuttalelser | 23 |
| 2.4.1 | Betydningen av hvor styremøtene avholdes | 23 |
| 2.4.2 | Betydningen av andel norske styremedlemmer | 24 |
| 2.4.3 | Bruk av fullmektig med vide rammer | 26 |
| 2.4.4 | Beslutninger på styrenivå – skal man basere seg på det materielle innholdet eller på formelle forhold? | 27 |

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| 2.4.5 | Forholdet til aksjelovens regler | 30 |
| 2.4.6 | NUF og forholdet til fritaksmetoden | 31 |
| 2.5 | Administrative uttalelser | 32 |
| 2.6 | Lignings-ABC | 34 |
| 2.7 | Nærmere om innflytting | 35 |
| 2.8 | Nærmere om utflytting | 39 |
| 2.8.1 | Skatterettslige virkninger av utflytting | 46 |
| 2.9 | Sammenfatning av norsk rett | 49 |
| <u>3</u> | <u>HJEMMEHØRENDEBEGREPET I SKATTEAVTALENE</u> | <u>52</u> |
| 3.1 | Mønsteravtalens hjemmehørendebegrep | 52 |
| 3.1.1 | Vilkåret «liable to tax» | 52 |
| 3.1.2 | Vilkåret «other criterion of a similar nature» | 54 |
| 3.2 | Begrepet «place of effective management» | 54 |
| <u>4</u> | <u>SAMMENLIGNING AV NORSK RETT OG SKATTEAVTALENE</u> | <u>59</u> |
| <u>5</u> | <u>SAMMENDRAG</u> | <u>63</u> |
| <u>6</u> | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>65</u> |
| 6.1 | Litteratur | 65 |
| 6.2 | Artikler | 65 |
| 6.3 | Lover | 66 |
| 6.4 | Forarbeider | 66 |
| 6.5 | Rettspraksis | 67 |
| 6.5.1 | Høyesterettspraksis | 67 |
| 6.5.2 | Lavere rettsinstanser | 67 |
| 6.6 | Ligningspraksis og ligningsuttalelser | 67 |

1 Innledning

Det har de siste tiårene skjedd en betydelig globalisering av økonomien og selskaper driver virksomhet på tvers av landegrensene i mye større grad enn før. Dette gjør at internasjonale skattespørsmål stadig blir mer aktuelle og sakene mer komplekse.

Et viktig spørsmål i denne forbindelse vil være hvilken stat selskapet skal skatte til og av hvor stor del av inntekten.

Hovedregelen i norsk skatterett er at selskaper er globalskattepliktige såfremt de er «hjemmehørende i riket», jf. skatteloven § 2-2 første og sjette ledd. Globalskatteplikt innebærer at de er skattepliktige for all formue og inntekt, uansett om den er opptjent her i Norge eller utlandet.

Selskaper som ikke er hjemmehørende i riket kan bli skattepliktige for formue i og inntekt av virksomhet som drives eller bestyres fra Norge, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Begrepet «hjemmehørende» er etter dette avgjørende for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt.

Utviklingen har også medført at skatteplanlegging drives mye mer aktivt enn før. Å flytte inntekt og kapital til lavskatteland er en viktig del av denne. Derfor er det viktig å ha et hjemmehørendebegrep som i minst mulig grad åpner opp for skattemotiverte tilpasninger fra skattyters side, men som samtidig er forutberegnelig for skattyter.

Fordi det først og fremst er internretten som avgjør hvor et selskap er hjemmehørende, er denne behandlet først. Deretter behandles begrepet «hjemmehørende» i

skatteavtalene, som kan begrense den interne beskatningsretten. Fremstillingen av skatteavtalene vil i stor grad bygge på OECDs mønsteravtale som de fleste skatteavtaler baserer seg på. Tilslutt foretas en sammenligning av begrepet etter norsk rett og i skatteavtalene.

Vi skal se at begrepene i stor grad er sammenfallende, men at det kan påvises visse forskjeller, særlig i vektingen av de momenter som skal vurderes.

1.1 Avgrensning

Fremstillingen har hovedfokus på skatterettslig hjemsted for aksjeselskaper, slik at bosted for deltakerlignende selskaper, SE-selskaper og personer faller utenfor. Domicil etter aksjeloven, faller i utgangspunktet også utenfor fremstillingen, men vi kommer likevel litt inn på aksjelovens regler, da disse kan spille inn i vurderingen av «hjemmehørende» etter skatteloven.

Når man skal bestemme hvor et selskap er hjemmehørende i internasjonale forhold, må man ta hensyn til både norsk internrett, utenlandsk internrett og skatteavtaler. Fremstillingen her vil ha hovedfokus på norsk internrett og skatteavtalene, og da hva som skal til for at et selskap skal anses hjemmehørende i Norge eller ikke. Utenlandsk internrett vil ikke bli behandlet.

1.2 Begrepsavklaring

Hjemmehørende, hjemsted, hjemhørighet og bosted er synonyme begreper, og blir brukt om hverandre i juridisk teori. I og med at loven bruker «hjemmehørende» som begrep, er det dette som gjennomgående vil bli brukt i denne fremstillingen. Domicil blir derimot brukt i forbindelse med hjemsted etter aksjeselskapsloven og antas å ha et annet innhold enn hjemmehørendebegrepet i skatterettslig sammenheng.

I skatteavtalene brukes begrepet «residence», dette vil tilsvare hjemmehørende.

1.3 Rettskilder

Den alminnelig aksepterte rettskildelæren gjelder også på skatterettens område.

Det som er mer særegent på skatterettens område er at ligningspraksis kan få betydelig vekt som rettskilde dersom den har vært den samme over lang tid. Et eksempel på dette er Rt. 1987 s. 729 Bokreditt. Spørsmålet var om skattyter kunne få fradragsrett for renteelementet i et avbetalingstillegg. Etter førstvoterendes mening var det realøkonomisk liten tvil om at avbetalingstillegget inneholdt et renteelement og loven utelukket ikke at rentefradrag kunne kreves i et slikt tilfelle. Flertallet la likevel avgjørende vekt på at «... det måtte anses som en festnet rettsoppfatning, basert på langvarig, konsekvent, omfattende og velkjent ligningspraksis at avbetalingstillegg ikke kunne bedømmes som rente...». Fradragsrett ble dermed nektet.

Det er særlig hensynet til lik behandling av like tilfeller som taler for å vektlegge ligningspraksis som rettskilde. Ettersom det er få dommer som direkte behandler hjemmehørendebegrepet, vil den mer omfattende ligningspraksis kunne tillegges vekt.

1.3.1 Skatteavtaler som rettskilde

Norge har et dualistisk system, noe som innebærer at rettskildefaktorer som ikke er gjort som del av norsk lov gjennom transformasjon eller inkorporasjon, ikke binder norske borgere. Dette gjelder også skatteavtaler som Norge har inngått. Skatteavtalene er gjort til del av norsk rett gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven¹ og har samme trinnhøyde

¹ Lov av 28. juli 1949 nr. 15

som formell lov.

Det er et alminnelig prinsipp at skatteavtaler ikke gir selvstendig hjemmel til å beskatte. Deres formål er først og fremst å unngå dobbeltbeskatning. Det betyr at man først må gå til internretten i de statene skattyter har tilknytning til, for deretter å vurdere om det foreligger dobbeltbeskatning. Dersom det er tilfellet, må man gå videre til skatteavtalen som gjelder mellom statene for å se om denne løser dobbeltbeskatningssituasjonen. Skatteloven § 2-37 første ledd gir direkte hjemmel til å begrense skatteplikten etter skatteloven som følge av overenskomst med fremmed stat.

For at skatteavtalen skal få anvendelse må skattyter være bosatt i minst en av statene etter statens interne rett.

1.4 Betydningen av hvor et selskap er hjemmehørende

Vi skal i det følgende se litt på i hvilke sammenhenger problemstillingen om hvor selskapet er hjemmehørende er mest aktuell. Det skal bemerkes at behandlingen ikke er ment å være uttømmende, slik at begrepet også kan være avgjørende i andre tilfeller enn de som er nevnt. Her behandles de som antas å være mest sentrale.

1.4.1 Grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt

Begrepet «hjemmehørende» er som nevnt innledningsvis avgjørende for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt.

Forskjellen ligger etter dette i at selskaper som er hjemmehørende i Norge er skattepliktige for all inntekt og formue uten hensyn til hvor denne er opptjent, mens de som ikke er hjemmehørende her vil kunne bli begrenset skattepliktige dersom de driver virksomhet i Norge. Denne skatteplikten vil da være begrenset til den inntekten som

knytter seg til virksomheten i Norge.

Et typetilfelle hvor grensedragningen kan være aktuell er i forbindelse med norskregistrerte utenlandske foretak (NUF). Antallet slike selskaper har økt kraftig de siste årene og grunnen til at mange velger denne selskapsformen er at de da kan benytte seg av gunstige selskapsrettslige regler i andre land, som særlig har mye lavere og ofte ubetydelige krav til aksjekapital ved stiftelse. Dette er gjerne såkalte postkasseselskaper, det vil si at all drift i realiteten foregår i Norge, mens tilknytningen til stiftelseslandet er minimal.

I Norge har kravet til aksjekapital fram til nå vært på kr 100.000, mens kravet for et engelsk selskap er ned mot 1 GBP. Dette har gjort det fristende å opprette et engelsk selskap med begrenset ansvar i stedet for et norsk aksjeselskap.

Norske myndigheter jobber nå med å forenkle regelverket for små aksjeselskaper. En utredning om forenkling og modernisering av aksjeloven er ute på høring, hvor det blant annet er foreslått å redusere kravet til aksjekapital til kr 30.000.² Det er også foreslått at små aksjeselskaper skal kunne velge bort revisjon av regnskapet.³ Revisjonsfritaket, slik det er foreslått, inntreffer ikke automatisk, men må vedtas av generalforsamlingen. Både Sverige og Danmark har allerede slike forenklede regler for små aksjeselskaper, og det er stor sannsynlighet for at lovendringene vil bli gjennomført i Norge i løpet av 2011. Det kan da forventes at flere som før ville vurdert NUF etter endingene vil etablere aksjeselskap i Norge, slik at problemet med slike postkasseselskaper vil kunne avta.

For NUF-er vil aktiviteten i den norske filialen som utgangspunkt utløse begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3. Men i de tilfeller hvor selskapets virkelige ledelse på styrenivå foregår i Norge, vil selskapet måtte anses som hjemmehørende her, og dermed

2 Jf utredning av advokat Gudmund Knudsen for Justisdepartementet som er ute på høring fram til 19.04.2011, www.regjeringen.no.

3 Jf. Prp. 51 L (2010-2011), www.regjeringen.no

globalskattepliktig etter sktl. § 2-2 sjette ledd.

Dersom all drift og ledelse foregår i Norge vil det ikke være noen forskjell i størrelsen på den skattepliktige inntekt ettersom den samme inntekten vil være skattepliktig enten etter sktl. § 2-2 eller § 2-3. Men dersom selskapet også driver virksomhet utenfor Norge, vil spørsmålet om selskapet er hjemmehørende her eller ikke, være av betydning for hvor mye av inntekten som kan skattlegges i Norge.

1.4.2 Betydningen i forhold til NOKUS-beskatning

Selv om selskapet ikke er hjemmehørende i Norge, kan det likevel bli skattepliktig hit etter de såkalte NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68. Det er da ikke selskapet som sådan som blir skattepliktig, men det foretas en direkte ligning av selskapets norske aksjonærer for deres andel av selskapets overskudd, uansett om verdiene deles ut eller ikke⁴.

Vilkårene for NOKUS-beskatning er blant annet at selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland⁵, og at minst halvparten av selskapets aksjer eies eller kontrolleres av norske skattytere⁶. Reglene er utformet særlig med tanke på skatteundragelse.

Om selskapet skal anses hjemmehørende i Norge eller det aktuelle lavskattelandet vil etter dette være avgjørende for om det er selve selskapet som skal lignes eller de norske aksjonærene.

Dersom selskapet er hjemmehørende i Norge, vil det ikke være grunnlag for NOKUS-beskatning. Selskapet vil da være et eget skattesubjekt i Norge med alminnelig

4 Jf. sktl. § 10-61

5 Jf. sktl. § 10-60

6 Jf. sktl. § 10-62

skatteplikt⁷.

Flertallet av forhåndsuttalelsene og ligningspraksis som tar opp spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende kommer nettopp i forbindelse med NOKUS-beskatning. Disse er behandlet nedenfor.

1.4.3 Betydningen i forhold til fritaksmetoden

Fritaksmetoden⁸ gir på visse vilkår skattefritak for bestemte selskaper for inntekt på aksjer og andre eiendeler. For utenlandske selskaper gir loven ulike løsninger avhengig av om selskapet er hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS. Vurderingen av «hjemmehørende» i denne sammenheng foretas etter det landets interne rett og ikke etter norsk rett. Dersom selskapet er hjemmehørende både i og utenfor EØS, er det blitt lagt til grunn at fritaksmetoden skal komme til anvendelse.⁹

1.4.4 Innflytting

Med innflytting menes at et selskap flytter ledelsen til Norge og dermed oppfyller vilkårene for å anses som hjemmehørende her. Dette reiser en rekke spørsmål, blant annet fra hvilket tidspunkt selskapet blir globalskattepliktig til Norge – er det fra det tidspunkt vilkårene for å være hjemmehørende er oppfylt, eller vil hjemflytting i løpet av skatteåret innebære at selskapet får alminnelig skatteplikt for hele året? Videre blir det et spørsmål om en slik innflytting innebærer noen realisasjonsbeskatning av aksjonærene. Dette blir omtalt nærmere i kapittel 2.7.

7 Jf. sktl. § 2-2

8 Jf. sktl. § 2-38

9 SKD 18. februar 2011

1.4.5 Utflytting

Forarbeider, rettspraksis og ligningspraksis som foreligger på området behandler stort sett bare spørsmålet om hjemsted for selskaper når selskapet er registrert i utlandet.¹⁰ Den omvendte situasjonen, det vil si når et norskregistrert selskap flytter ledelsen ut av Norge, er derimot mindre omtalt.

Det er da også tvil om hjemmehørendebegrepet skal ha samme eller noe ulikt innhold i de to tilfellene.

Spørsmålet har fram til nå hatt mindre praktisk betydning, men ser ut til å få økende aktualitet. Skattemyndighetene setter nå større fokus på å vurdere om selskaper som er registrert i Norge faktisk er hjemmehørende her.

Utflytting er behandlet nærmere i kapittel 2.8.

¹⁰ Behandles nærmere nedenfor i kapittel 2.

2 Hjemmehørendebegrepet etter norsk rett

Vi skal i det følgende se nærmere på hva som skal til for at et selskap skal anses «hjemmehørende» i Norge etter skatteloven § 2-2.

2.1 Lov

Skatteloven av 26. mars 1999 har ingen definisjon av begrepet «hjemmehørende». Sktl. § 2-2 i kapittelet om skattesubjektene og skattepliktens omfang angir at det er selskaper som er «hjemmehørende i riket» som er skattepliktig til Norge, jf. første ledd. Etter bestemmelsens sjette ledd gjelder skatteplikten «all formue og inntekt her i riket og i utlandet». Dette er i forarbeidene¹¹ blitt omtalt som globalinntektsprinsippet.

Paragraf 2-2 angir at visse selskaper hjemmehørende i Norge har alminnelig skatteplikt hit, men sier altså ikke noe om hva som skal til for at et selskap skal anses hjemmehørende her. Heller ikke andre bestemmelser i skatteloven sier noe om begrepet.

2.2 Forarbeider

I forarbeidene til den nye skatteloven¹² står det følgende:

«Det foreligger lite rettspraksis som direkte bidrar til å fastslå hva det vil si at et selskap er hjemmehørende i Norge. Visse sider av begrepets rettslige innhold er imidlertid relativt godt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori, der en blant annet har trukket paralleller fra skatteloven § 20 første ledd om skattested i Norge for selskaper og innretninger som er egne skattesubjekter. Det anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av

¹¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

¹² Ot.prp nr. 86 (1997-1998)

om et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»

Av dette må det være på det rene at hvor selskapet er registrert ikke er avgjørende for hvor det anses hjemmehørende. Men som vi skal se senere, kan det at selskapet er registrert i Norge kanskje trekkes inn som et moment i vurderingen som foretas for å bestemme de reelle tilknytningsforhold til Norge.

Man må først og fremst foreta en vurdering av de reelle tilknytningsforhold til Norge. Aksjeselskaper av en viss størrelse er gjerne inndelt i ulike deler - én del som driver med vanlig drift som produksjon og lignende, og en annen del som består av ulike ledelsesfunksjoner som daglig ledelse, styreledelse og generalforsamling. Vurderingen av den reelle tilknytningen vil da måtte bero på en vurdering av de ulike delene av selskapets virksomhet og deres tilknytning til Norge.

Av de klare tilfeller har vi på den ene siden et selskap som er registrert i utlandet hvor all organisasjon og ledelse skjer utenfor Norge og hvor det kanskje bare er en begrenset del av produksjonen som skjer i Norge. Selskapet vil da ikke ha slik reell tilknytning til Norge til at det kan ansees hjemmehørende her, da det kun er en ubetydelig del av virksomheten som foregår her. På den andre siden har vi et selskap som er registrert her og hvor styret kun består av nordmenn som holder til i Norge og leder selskapet herfra og hvor størsteparten av aktiviteten ellers skjer i Norge. Da må det være nokså klart at selskapet har en så sterk tilknytning til Norge at det må anses hjemmehørende her, og problemstillingen om hvor selskapet er hjemmehørende vil ikke dukke opp i praksis.

Det er først når de ulike delene av virksomheten blir spredd rundt omkring i verden at det oppstår grensetilfeller. For eksempel kan produksjon foregå i Asia, mens den daglige ledelse skjer i Storbritannia, mens styret består av både engelskmenn og nordmenn og det er usikkert hvor de faktisk treffer styrebeslutningene. Kanskje møtes de like ofte i Storbritannia som i Norge. I slike grensetilfeller skal man, slik det fremgår av forarbeidene, i avveiningen av de ulike momentene som belyser den reelle

tilknytningen til Norge legge «avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»

Forarbeidene behandler bare problemstillingen hvor man vurderer når et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Denne problemstillingen fremstår kanskje som mest praktisk, men det kan også være aktuelt å vurdere når et norskregistrert selskap ikke lenger anses som hjemmehørende i Norge, da dette blant annet vil trekke grensen mellom globalinntektskatteplikt eller kildebeskatning og er avgjørende for anvendelsen av flere andre bestemmelser i skatteloven som nevnt over. Videre vil slik utflytting kunne medføre likvidasjonsbeskatning.

Loven skiller ikke mellom de to tilfellene, noe som taler for at begrepet «hjemmehørende» skal være lik i begge tilfellene. Heller ikke andre rettskilder som vi skal se nedenfor skiller mellom de to typetilfellene, bortsett fra en uttalelse¹³ fra Finansdepartementet fra 1998. Denne uttalelsen blir behandlet nedenfor.

Rent praktisk vil man for norskregistrerte selskaper mer sjeldent gå inn i vurderinger av hvor den virkelige ledelse foregår, uten at skattyter selv har tatt opp problemstillingen med myndighetene eller det foreligger særlige grunner til å undersøke nærmere. Man vil nok stort sett måtte basere seg på den formelle registreringen. Men som jeg var inne på overfor i forbindelse med utflytting så ser det ut til at spørsmålet har fått større aktualitet, slik at myndighetene er mer bevisste på at de skal undersøke hvor selskapet er hjemmehørende.

2.3 Rettspraksis

Som det fremgår av forarbeidene er det lite rettspraksis som behandler spørsmålet om hvor et selskap anses hjemmehørende. I teorien har man trukket analogier fra dommene fra 1920-tallet, som behandler spørsmålet om hvilken kommune et selskap anses hjemmehørende i etter den gamle byskatteloven (1911) § 15 og § 20.

13 Utv. 1998 s. 848 FIN

Det skal likevel bemerkes at vurderingstemaet i dommene om skattekommune er noe annerledes enn vurderingen av «hjemmehørende» i forhold til utlandet. Én grunn er at vurderingen av hvilken kommune et selskap er hjemmehørende i ikke vil svekke Norges skattefundament, mens vurderingen av «hjemmehørende» etter sktl. § 2-2 kan være avgjørende for hvor mye av inntekten som kan skattlegges i Norge. Videre vil registrering av selskapet i Norge medføre at selskapet må anvende norsk rett, mens registrering i utlandet i utgangspunktet medfører at utenlandsk rett anvendes. Vurderingene etter den gamle byskatteloven vil med dette mangle det internasjonale aspektet, herunder forholdet til EØS-avtalen.

Ny kommunikasjonsteknologi har også medført at vurderingen av hvor beslutninger fattes blir mer komplisert. De ulike aktørene kan sitte på hver sin del av verden og fatte beslutninger gjennom telefon- og videokonferanse. Aksjeloven åpner nå også opp for at fysisk tilstedeværelse ikke er nødvendig for å treffe styrebeslutninger. Dette er et aspekt som de eldre dommene mangler.

Selv om dommene er gamle og som påpekt har et noe annerledes vurderingstema, gir de en del føringer for hvilke faktiske momenter som kan spille inn i vurderingen av hvor selskapet reelt sett anses ledet fra. Hovedtemaet i dommene er å fastslå hvor stedet for styrets beslutninger er, noe som også synes å være av stor betydning etter sktl. § 2-2.

Vi har ikke lenger en slik bestemmelse om skattekommune, da selskaper nå kun skatter til staten, jf. sktl. § 3-2.

2.3.1 Rt. 1923 s. 146 (AS Sørlandet)

Spørsmålet i Rt. 1923 s. 146 var om rederiselskapet A/S Sørlandet skulle anses hjemmehørende i Arendal eller i Kristiania etter byskatteloven av 1911 § 15, da dette var avgjørende for skatteplikten. Skipsreder Engelbretsen flyttet til Kristiania høsten 1914, mens kontoret i Arendal fortsatte å eksistere. Engelbretsen avsluttet de fleste

befraktninger for selskapets skip og mottok fraktremissene i Kristiania, mens den øvrige driften av selskapet ble ledet fra Arendal.

Det ble bemerket at selskapet i formell henseende måtte ha sitt hovedkontor i Arendal i alle fall til juli 1915. Selve beslutningen om flyttingen ble ikke foretatt før 29. mai 1915 og regnskapene ble datert Arendal.

I reell henseende ble det lagt mindre vekt på at Engelbretsen tok seg av den daglige drift. Det avgjørende var at ledelsen av selskapets drift foregikk fra kontoret i Arendal. Arendal kommune fikk etter dette beskatningsretten.

2.3.2 Rt. 1926 s. 782 (DS AS Heltefjord)

Dommen *DS AS Heltefjord* handlet om et rederiselskap som hadde sitt sete og kontor i Rygge, mens den daglige bestyrelsen av selskapet ble utført av skipsreder Jensen ved hans kontor i Bergen.

Høyesterett la til grunn at Jebsen ansatte skipets offiserer og utbetalte lønn til besetningen i Bergen. Han sluttet fraktene og sørget for assuransen. Regnskapene ble ført i Bergen og kontantremissene gikk til Bergens Privatbank som underrettet Jensen hver gang. Også i forhold til styret for tonnasjeavgiften var det Jebsen som var ansvarlig. Her ble det fremlagt som bevis et skriv fra Jebsen i Bergen til Sundt i Rygge: «Skulde avgiftsstyret i juni forlange fornyede opplysninger, bør du ikke svare paa dette uten at have konferert med mig».

Disse faktaene var avgjørende for at Jebsen og hans kontor hadde «den egentlige ledelse av selskapets virksomhet». Det ble bemerket at Jebsen hadde hatt «den ledende stilling med hensyn til driften», og at han var den faktiske disponent for selskapet, slik også utenforstående oppfattet det.

Bergen kommune var etter dette rett skattested.

2.3.3 Rt. 1973 s. 143 (Alnor Aluminium)

Selskapet A/S Alnor Aluminium ble lignet både i Karmøy og i Oslo for samme inntekt. Det oppsto tvist mellom kommunene om hvilken kommune selskapet skulle anses hjemmehørende i etter landsskatteloven § 20 første ledd (byskatteloven § 15 første ledd).

Selskapet var registrert i Karmsund handelsregister med kontor i Karmøy. Det hadde et anlegg på Karmøy hvor også den tekniske kontroll og oppfølging av anlegget foregikk. Månedssregnskapene ble også ført på Karmøy før de ble oversendt til kontoret i Oslo.

Den hovedsakelige del av bokholderiet og den vesentligste del av administrasjonen foregikk derimot i Oslo. Videre ble både administrerende direktør, personalsjef og andre sentrale personer i ledelsen ansatt med kontor i Oslo.

Det fremgikk av faktum at selskapet var i en overgangssituasjon hvor prosjektet var noe uklart. Til dette bemerket førstvoterende:

«... dette var imidlertid en virksomhet som måtte ha en ledelse og et kontor, og på det tidspunkt, som skatterettslig er avgjørende, synes det ikke tvilsomt at ledelsen og kontoret var i Oslo. At det var meningen å flytte ledelsen og kontoret til Karmøy på et senere tidspunkt, og at dette også ble gjort, får etter min mening ingen betydning for formuesligningen pr. 1. januar 1966.»

Selskapet ble etter dette lignet i Oslo.

Den sentrale problemstillingen som går igjen i de nevnte dommene er hvor selskapet ledes fra. Her var faktiske forhold avgjørende, mens formelle kriterier som registrering ikke er av betydning. Momenter som spilte inn var hovedkontorets beliggenhet og på hvilket sted selskapets mest sentrale ledelsesfunksjoner ble foretatt. Hvor den daglige ledelse ble foretatt var av liten betydning, da det var bestyrelsen på høyere nivå som var avgjørende.

2.3.4 Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen)

Den første dom som behandler spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende etter sktl. (1911) § 15 som tilsvarende gjeldene skattelov § 2-2 er Rt. 1937 s. 443 (Panama-dommen), dog kun av mindretallet. Flertallet baserte seg i stedet på proformabetraktninger.

Flere rederier som sammen eide to skip solgte de til Transpacific Corporation - et aksjeselskap de hadde stiftet i Panama. Den norske Afrika- og Australialinje A/S, som var et norsk selskap, eide 52 % av det aktuelle selskapet og dets skip. Spørsmålet var om selskapets inntekt knyttet til deres andel av skipene kunne skattlegges i Norge.

Transpacific Corporation hadde kun én person, en såkalt «resident agent» som arbeidet i Panama. Hans oppgaver var å undertegne ham forelagte regnskaper som allerede var godkjent av de selskaper som opprinnelig eide skipene og å opptre som selskapets representant overfor myndighetene i Panama. Selskapets formelle styre besto av tre direktører bosatt i New York, men det ble lagt til grunn at disse ikke hadde noe med selskapets drift å gjøre.

Flertallet tok utgangspunkt i proformabetraktninger hvor førstvoterende uttalte:

«Høyesterett finner at de således tilveiebragte opplysninger er tilstrekkelige til å vise at det i Panama registrerte selskap bare har eksistert i navnet. I virkeligheten har selskapsdannelsen vært en form uten reelt innhold. Dette har de syv norske selskaper som innehar den hele kapitalinteresse, også i virkeligheten gått ut fra, idet de har behandlet skibene som sin eiendom og driften av dem som sin egen forretning.»

Det ble etter dette konkludert med at norske myndigheter ikke pliktet å godta det Panama-registrerte selskap som eier av skipene, slik at Den norske Afrika- og Australialinje kunne skattlegges for 52 % av inntekten fra skipene.

Mindretallet kom til samme resultat, men med en annen begrunnelse. Han la til grunn at selskapet kunne skattlegges i Norge da det måtte anses hjemmehørende her. Han påpekte følgende:

«Det er den almindelige opfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse foregår. Denne opfatning har for Norges vedkommende funnet uttrykk i aksjeloven av 19 juli 1910 § 87,2. ledd, og den må antas å ligge til grunn for skattelovenes sontring mellem selskaper hjemmehørende i riket og selskaper hjemmehørende i fremmed land (jf. landsskattelovens §§ 15 og 23, byskattelovens §§ 10 og 18).»

Når det gjelder selve vurderingen av hvor selskapet har sitt sete bemerket annenvoterende:

«Det må imidlertid ansees på det rene at Transpacific Corporation i Panama ikke har hatt noe annet organ enn den av flertallet nevnte « resident agent ». Og efter de oplysninger som foreligger om hans virksomhet, har han ikke utført noe som kan henregnes til selskapets ledelse. Transpacific Corporation kan da ikke opfattes som et selskap med sete i Panama. Selskapet har i New York hatt et styre hvis funksjonstid muligens ikke formelt er avsluttet. Det er imidlertid ikke oplyst noe om at dette styre har utøvet noen funksjon i selskapets anliggender efter at det i juli 1929 godtok tilbudet om kjøp av de to skib. Og under enhver omstendighet er det ikke påstått at selskapet er hjemmehørende i Amerikas forente Stater. Det har visstnok ikke hatt noe organisert styre i Norge, men det som overhodet har vært foretatt vedkommende ledelsen av selve selskapet, har dog vært knyttet til Norge.»

Annenvoterende kom etter dette fram til at selskapet måtte anses hjemmehørende i Norge. Da selskapet ikke var stiftet etter aksjelovens regler, kunne man beskatte eierne direkte.

Thor Leegaard gir i sin artikkel «Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning»¹⁴ noen kritiske bemerkninger til mindretallets uttalelser. Han påpeker at mindretallet viser til fremmed rett, men at det er uklart hvilken fremmed rett han viser til. Da løsningen er ulik i de ulike stater, hvor noen bygger på registrert sete, som for eksempel Tyskland, og noen bygger på «central management and control» som for eksempel Storbritannia, blir dette for upresist. Mindretallet sier dog at selskapets sete er «der hvor selskapets ledelse foregår», noe som peker mot Storbritannias rett. Denne kritiske bemerkningen er jeg enig i, da også jeg oppfatter annenvoterendes henvisninger for upresise. Vi skal senere se at ikke alle stater bygger på kriteriet om hvor selskapet faktisk ledes fra.

Videre er Leegaard kritisk til at mindretallet synes å legge avgjørende vekt på forståelsen av aksjelovens regler om domisil, hvor mindretallet uten videre legger til grunn at aksjelovens og skattelovens hjemmehørendebegrep er sammenfallende.

Også denne kritikken er jeg enig i. Man kan etter min mening ikke uten videre si at disse to begrep er sammenfallende. Det ligger helt ulike hensyn bak skatteloven og aksjeloven - aksjeloven skal først og fremst ta hensyn til kreditorenes interesser, mens skatteloven skal ta hensyn til offentlige interesser som å ta vare på det norske skattefundament og forebygge skatteunndragelse. Det finnes flere eksempler på at samme begrep har ulik betydning etter aksjeloven og skatteloven. Et viktig eksempel er begrepet utbytte. Noe som anses som utbytte etter skatteloven, anses ikke nødvendigvis som utbytte etter aksjeloven. Det er derfor ingen god grunn til uten videre å behandle begrepet likt etter de to lovene.

I Rt. 1999 s. 946 (ABB-dommen) blir sontringen mellom skatterettslig og selskapsrettslig begrep behandlet. Spørsmålet i saken var hovedsakelig hvorvidt aksjeselskapet ABB kunne gjøres ansvarlig for skatt som ble ilignet datterselskapet ved morselskapets salg av aksjene til datterselskapet, jf skatteloven § 32. Her uttaler Høyesterett: «Etter min mening forutsetter ikke skatteloven § 32 at det har skjedd selskapsrettslig oppløsning. Spørsmålet er – slik jeg ser det – om selskapet ble oppløst i

14 Leegaard (2001) s. 928

skatterettslig forstand. Bestemmelsen er en skatterettslig regel, og det sentrale formålet er å hindre at skatteinnkrevningen blir gjort illusorisk.»

Det kan argumenteres for at begrepene i de to lovene bør være sammenfallende ut ifra et ønske om sammenheng i rettssystemet. Men som sagt, da hensynene bak lovene er såpass forskjellige og det faktum at det allerede er flere begreper som ikke er sammenfallende er det mindre grunn til å tolke begrepene likt.

Spørsmålet blir likevel om det at selskapet har domisil i Norge etter reglene i aksjeloven kan få betydning for spørsmålet om selskapet skatterettslig er hjemmehørende her. I og med at det etter forarbeidene i utgangspunktet skal foretas en reell vurdering, kan det at selskapet aksjerettslig har domisil i Norge, være ett av flere momenter.

Spørsmålet blir i så fall hvilken vekt dette skal ha. Når det gjelder vektingen fremgår det av forarbeidene at det er stedet for den virkelige ledelsen, det vil si ledelsen på styrenivå som skal være avgjørende. Forholdet til aksjeloven vil etter dette ha underordnet betydning, men det kan likevel ikke sies at momentet ikke vil ha noen vekt.

Selv om den dissenterende dommer i Panama-dommen var i mindretall, vil hans vurderinger rundt hva som ligger i begrepet hjemmehørende være av betydning, særlig fordi det foreligger såpass få høyesterettsdommer som behandler spørsmålet. Etter innføringen av NOKUS-reglene som egentlig tok over for slike ulovfestede proformabetraktninger som flertallet la til grunn vil det også bli mer aktuelt å ta utgangspunkt i hvor selskapet er hjemmehørende.

2.3.5 Rt. 2002 s. 1144 (Straffesak)

Den eneste dom av nyere dato som behandler spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende er Rt. 2002 s. 1144 (straffesak). Saken gjaldt spørsmålet om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for utenlandsk selskap etter ligningsloven. Prejudisielt måtte domstolen avgjøre om selskapene i det hele tatt var skattepliktige til Norge.

Byretten fant det bevist at selskapene var «ledet og kontrollert på styrenivå i Norge» selv om de var stiftet på Kypros og i Panama. Høyesterett var i likhet med lagmannsretten bundet av denne bevisvurderingen. Høyesterett kom enstemmig til at et utenlandsk selskap måtte anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom «selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge».

Til støtte for dette viste førstvoterende til lagmannsrettens henvisning til en uttalelse av 28. februar 1995 fra Finansdepartementet til Sentralskattekontoret for storbedrifter og til artikkelen «Hvor bor et aksjeselskap – Alminnelig skattested for aksjeselskaper» av advokat Truls Storm-Nielsen i skatterett 1987 s. 15 og 16.

Videre henviste Høyesterett til Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, Del 1, 1973 side 64-66, og til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992 og da særlig dette utdraget¹⁵:

«Et selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge.»

Personen som sto bak selskapene ble etter dette dømt for manglende innlevering av selvangivelse.

Høyesterett la i sin begrunnelse til grunn at selskapet måtte være «ledet fra Norge» uten å spesifisere at det måtte være ledet «på styrenivå» fra Norge, slik lagmannsretten gjorde. Spørsmålet er da om Høyesterett bevisst ikke har presisert at det er ledelsen «på styrenivå» som er avgjørende og da åpner opp for en bredere vurdering.

15 Ot.prp nr 16 (1991-1992) s. 68.

Etter det som fremgår av de dommene jeg tidligere har behandlet kan det se ut til at det er ledelsen på styrenivå som er avgjørende. Lagmannsretten¹⁶ la mer konkret til grunn Finansdepartementets uttalelse av 28. februar 1995 som sier at et selskap må anses hjemmehørende i Norge «dersom selskapets ledelse på styrenivå finner sted i Norge». Høyesterett sluttet seg i stor grad til lagmannsrettens begrunnelse, slik at det er usikkert om Høyesteretts uttalelse av «på styrenivå» er bevisst. Dersom Høyesterett virkelig ønsket å markere en litt annen løsning enn lagmannsretten, kan det spørres om ikke de ville behandlet problemstillingen grundigere og vist avviket i forhold til lagmannsrettens begrunnelse tydeligere.

Frederik Zimmer¹⁷ kommer under sin behandling av dommen til at Høyesteretts formulering kanskje ikke utelukker at andre ledelsesfunksjoner enn styrefunksjoner også kan være av betydning.

Det kan også se ut til at de nyere dommene ikke legger særlig vekt på hvor hovedkontoret ligger, mens de eldre dommene om skattekommune som er behandlet over ser ut til å legge vekt på hovedkontorets beliggenhet.

2.3.6 Tingrettsdom av 11. mars 2010 (Amarillo Media)

Det foreligger også en tingrettsdom fra Kristiansand tingrett av 11. mars 2010¹⁸ som kan være av interesse. Spørsmålet i dommen var om et spanskregistrert selskap hadde skatteplikt som hjemmehørende i Norge etter intern norsk rett og etter skatteavtalen mellom Norge og Spania.

Amarillo Media SL (heretter AM) var et aksjeselskap stiftet i Spania i november 2004, hvor Odd Rømteland eide 100 % av aksjene ved stiftelsen. I september 2005 overtok Augen Hangeland 10 % av aksjene. I Norge var selskapet registrert som norsk avdeling

¹⁶ LB-1999-285

¹⁷ Zimmer 2009 s. 127

¹⁸ Utv. 2010 s.968

av utenlandsk foretak (NUF) fra 6. juni 2005. Det fremgikk av stiftelsesdokumentene at Odd Rømteland var eneste administrator i selskapet og at han hadde alle fullmakter. Selskapets styre besto fra mai 2005 av Rømteland og Hangeland, men var ikke formalisert.

Selskapet hevdet å ikke være skattepliktig til Norge, kun til Spania. Dette var norske myndigheter ikke enig i, da disse anså selskapet for å være hjemmehørende her. Som følge av at selskapet ikke hadde innlevert selvangivelse i Norge, ble AM skjønnsignet og ilagt tilleggsskatt for inntektsårene 2005, 2006 og 2007 av ligningsnemnda og skatteklagenemnda. Tingretten opprettholdt skatteklagenemndas vedtak.

Den avgjørende problemstillingen i dommen var om AM hadde skatteplikt som hjemmehørende i Norge.

Tingretten tok utgangspunkt i sktl. § 2-2 og la videre til grunn forståelsen av «hjemmehørende» i forarbeidene til den tidligere skatteloven¹⁹ som legger til grunn følgende:

«For at det skal være tilfelle må ledelsen av selskapet finne sted her. Det omfatter såvel de beslutninger som angår den daglige ledelse som styrebeslutningene.»

Videre viste tingretten til Rt. 2002 s. 1144, som er behandlet over, hvor det avgjørende var om «selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge». Man vurderte også forholdet til skatteavtalen mellom Norge og Spania art. 4 som sier at et selskap er «hjemmehørende i den stat hvor den virkelige ledelsen har sitt sete». Når det gjelder tolkningen av denne så tingretten på OECDs danske kommentarer til Mønsteravtalens art. 4.3 som tilsvarer samme artikkel i skatteavtalen mellom Norge og Spania. Kommentaren definerer det slik:

«Stedet for den virkelige ledelse, er det sted, hvor de avgjørende ledelsesmessige

19 Ot.prp.nr 16 (1991-1992)

beslutninger, der er nødvendig for virksomhedens forretningsmessige udøvelse i sin helhed, i det væsentlige træffes.»

Tingretten anså vurderingen etter intern rett og skatteavtalen som sammenfallende og ga uttrykk for at kildene som nevnt «gir anvisning på en sammensatt vurdering, hvor det avgjørende er hvorvidt AM reelt sett må anses å ha blitt ledet fra Norge eller Spania».

Det ble lagt vekt på at Rømteland var eneste administrator for selskapet og at han hadde alle fullmakter etter selskapsvedtektene. I og med at driften var nært knyttet til hans person, var det av betydning at Rømteland hadde oppholdt seg i Norge mellom 30 og 40 uker. Omsetningen, den daglige drift og operative ledelse ble ansett å foregå i Norge. At styremøtene mellom Rømteland og Handeland ble avholdt i Spania hadde ikke avgjørende betydning, da det ble lagt til grunn at de styrebeslutninger som ble truffet i disse møtene ikke var «av en slik karakter at selskapet reelt sett kan sies å ha blitt ledet fra Spania». Møtene var heller av en orienterende karakter.

Retten la etter dette til grunn at de «avgjørende og nødvendige ledelsesmessige beslutningene i det vesentlige ble truffet av Rømteland når han oppholdt i Norge i forbindelse med selskapets virksomhet». Selskapet var derfor reelt sett ledet fra Norge og hjemmehørende her.

Det kan kanskje etter dette se ut til at rettspraksis går i retning av mer helhetlig vurdering, hvor stedet for styrebeslutninger ikke er av avgjørende betydning. Som nevnt over er nok denne vurderingsmåten også best egnet for å unngå tilpasninger fra skattyterens side. Det vil ikke være nok at alle styremøter avholdes i den stat man ønsker å være hjemmehørende i. Dommen er videre i samsvar med utviklingen internasjonalt, hvis man sammenligner med land som legger til grunn et materielt hjemmehørendebegrep.

Hensynet til forutberegnelighet står sentralt i skatteretten. At utviklingen går mer i

retning av en helhetsvurdering gjør at det kan være vanskelig for skattyter på egenhånd å avgjøre hvor selskapet er hjemmehørende og derfor tale mot å utvide begrepet.

Dommen er ikke anket.

2.4 Ligningspraksis og forhåndsuttalelser

Det foreligger betydelig mer ligningspraksis og forhåndsuttalelser enn rettspraksis på området, og i og med at hensynet til ensartet behandling av lignende saker står sentralt i skatteretten, vil denne praksisen nødvendigvis få betydning for senere saker.

Vi skal nedenfor se hvilke momenter som får betydning i vurderingen av hvor selskapet reelt er ledet fra.

2.4.1 Betydningen av hvor styremøtene avholdes

Viktige beslutninger på styrenivå treffes som utgangspunkt i styremøte, noe som fremgår av aksjeloven § 6-19 første ledd. Det kan av den grunn være relevant å se på hvor styremøtene avholdes for å bestemme hvor selskapet ledes fra.

I en forhåndsuttalelse i 1995-618/619SFS kom overligningsnemnda til at en vedtektsendring som ga vetorett for de norske styremedlemmene når det gjaldt styrevedtak, ikke var nok til å anse selskapet hjemmehørende i Norge. Styret besto av fem medlemmer hvorav to var norske. Det avgjørende var at styremøtene ble avholdt i det aktuelle lavskatteland.

Hvor styremøtene avholdes er uten tvil et moment som belyser tilknytningen selskapet har til det aktuelle landet. Spørsmålet er hvilken vekt momentet skal ha. I den ovenfor

nevnte saken så vi at det fikk avgjørende betydning, men slik er det ikke alltid. Hva slags beslutninger som treffes i styremøtene er også et moment som må vurderes. Dersom beslutningene er av underordnet betydning i forhold til andre beslutninger som blir truffet utenfor styremøtene, vil det kunne få betydning.

I sak 2002-604SFS var problemstillingen, i likhet med mange av de sakene som handler om hjemsted, om selskapet skulle anses hjemmehørende i Norge eller det aktuelle lavskatteland og dermed falle inn under NOKUS-reglene. Overligningsnemnda kom til at selskapet var hjemmehørende i Norge.

Bakgrunnen for dette var at man anså aktiviteten på Isle of Man, hvor selskapet var registrert, av begrenset omfang. Selv om alle styremøter ble holdt på Isle of Man ble det lagt til grunn at «... av de fremlagte styreprotokoller ikke kan ses at styret har truffet beslutninger av nevneverdig betydning, i forhold til fremdriften i prosjektet i det aktuelle tidsrom. Det er da også vanskelig å forestille seg at reelle beslutninger av større betydning kan tas på Isle of Man uten deltagelse av de to norske styremedlemmene.»

Her la man altså ikke særlig vekt på at styremøtene ble avholdt på Isle of Man, da de viktige beslutningene ikke ble ansett å være truffet i disse styremøtene, men av de norske styremedlemmene i Norge.

2.4.2 Betydningen av andel norske styremedlemmer

Når man skal vurdere hvor de store beslutningene i realiteten treffes, og når man ikke uten videre kan basere seg på hvor styremøtene avholdes, kan overvekt av norske styremedlemmer tale for at selskapet har større reell tilknytning til Norge enn til utlandet. Dersom man kan legge til grunn at de norske styremedlemmene i realiteten blir enige og treffer sine beslutninger før de drar ut av Norge for formelt å treffe dem i styremøte, er det et moment som etter praksis kan tale for at selskapet er hjemmehørende i Norge.

For å sette det på spissen kan man se for seg et tilfelle hvor styret kun består av to nordmenn som begge holder til i Norge. Det at de drar utenlands for å avholde styremøtene sine, vil i mange slike tilfeller ikke være avgjørende, da man i realiteten må kunne legge til grunn at de lenge før de drar ut av Norge har bestemt seg for hvilke beslutninger de skal ta, og at det kun er en formalisering av disse som skjer utenfor Norge. Realiteten er at beslutningene treffes i Norge. Dette momentet er blitt tillagt vekt i praksis.

I forhåndsuttalelsen 1996-616/617/618 SFS ble det sagt at det forhold at minst halvparten av styremedlemmene var bosatt i utlandet og styremøtene avholdt i utlandet kunne indikere at selskapet ikke var hjemmehørende i Norge. Likevel var det de reelle forhold om hvor beslutninger på styrenivå ble truffet som var avgjørende. I vurderingen av hva som skal anses som styrebeslutninger måtte man se hen til norsk selskapsrett og sedvane.

Her var altså det at flertallet av styremedlemmene var bosatt i utlandet et moment som kunne tale for at selskapet ikke var hjemmehørende i Norge. Momentet ser ut til kun å være en indikasjon på hvor selskapet er hjemmehørende og har altså mindre vekt. Det er vurderingen av hvor beslutningene reelt sett treffes som er avgjørende. Så dersom de norske styremedlemmene var i mindretall, men det likevel kunne legges til grunn at det er de som treffer de viktigste beslutningene mens de er i Norge, vil det kunne få stor betydning.

Sak 2005-604SFS er en forhåndsuttalelse i en sak hvor et konsern ønsket å opprette en ny selskapsstruktur for selskap A, B og C. Styrene i selskapene skulle bestå av to medlemmer fra utlandet og to fra Norge. Styreformannen skulle være bosatt i utlandet og styrebeslutninger krevde tilslutning fra minst ett av de norske styremedlemmene. Alle vesentlige beslutninger ville bli truffet av styrene i selskapene, mens daglig ledelse skulle ivaretas av et norsk managementselskap. Alle styremøter ville bli holdt utenfor Norge.

Basert på disse opplysninger kom SFS til at selskapets virkelige ledelse og reelle hovedtilknytning ikke var i Norge.

Her var antallet utenlandske og norske styremedlemmer likt. Det at styrebeslutningene krevde tilslutning fra ett av de norske medlemmene ble ikke ansett som avgjørende. Det som var avgjørende var at de viktigste beslutningene ble truffet av selskapenes styreformann, som var bosatt i utlandet og at styremøtene ble holdt utenfor Norge. Hadde man derimot lagt til grunn at de norske styremedlemmene tok de viktigste beslutningene, kunne nok utfallet blitt et annet, selv om styremøtene fortsatt ville vært holdt utenfor Norge, jamfør det som er sagt foran om at stedet for styremøter ikke nødvendigvis er avgjørende.

2.4.3 Bruk av fullmektig med vide rammer

Det kan være et spørsmål om bruk av fullmektig med vide rammer kan medføre at selskapet kan anses å være styrt av fullmektigene og at stedet for deres beslutninger kan være avgjørende for hvor selskapet anses hjemmehørende.

I 1992-310 SFS ble spørsmålet om bruk av fullmektig behandlet. Saken gjaldt et selskap registrert på Cayman Island og som ikke hadde kontor i Norge. Selskapet hadde dog tre fullmektiger i Norge med nokså vide rammer når det gjaldt fullmaktene. Overligningsnemnda la derfor til grunn at fullmaktene var meget omfattende og at det som reelt sett ville vært ansett som styrebeslutninger var omfattet av fullmaktene. På bakgrunn av dette ble selskapet ansett å være hjemmehørende i Norge.

Det kan etter dette legges til grunn at dersom fullmektigene har så vide rammer at deres beslutninger i realiteten kan anses som styrebeslutninger, vil stedet for fullmektigenes beslutninger kunne være avgjørende. Dette vil også samsvare med det grunnleggende prinsipp om at det er de reelle forhold som er avgjørende, mens formaliteter har liten

betydning.

Det kan derfor antas at senere ligningspraksis ikke vil avvike fra den angitte vurderingen.

2.4.4 Beslutninger på styrenivå – skal man basere seg på det materielle innholdet eller på formelle forhold?

Av sakene gjennomgått over, kan det generelt trekkes ut at det er de reelle forhold som er avgjørende. Vi så at stedet for avholdelse av styremøter kan være et moment i vurderingen, men at det likevel er de reelle forhold som er avgjørende. Antall norske styremedlemmer kan også kaste lys over de reelle forhold med hensyn til hvor beslutningene fattes. Dersom styremøtene kun er en formalisering av allerede fattede beslutninger, kan det tale mot å legge for stor vekt på stedet for styremøter.

Sak 1995-505OLN tar opp sontringen mellom formelle forhold rundt viktige beslutninger og formaliseringen av dem.

Her la overligningsnemnda til grunn at vurderingstemaet for om et selskap er hjemmehørende i Norge er om selskapets virkelige ledelse på styrenivå finner sted her. Hva som skal anses som styrebeslutninger er ikke avhengig av hvilket organ som treffer disse:

«Det avgjørende er hvor beslutninger som materielt sett er beslutninger på styrenivå fattes. Dersom beslutninger på styrenivå i realiteten fattes av daglig leder, generalforsamlingen, forretningsfører eller andre, må det ses hen til hvor disse treffer sine beslutninger. Det følger av dette at et selskap ikke kan regulere seg bort fra Norge som skattejurisdiksjon ved å legge styrebeslutningene til andre organer enn styret selv, og la styret utøve sine begrensede funksjoner i utlandet.»

Etter å ha gjennomgått den norske representanten sine aktiviteter kom overligningsnemnda til at dette ikke var nok til at det kan sies at ledelsen på styrenivå finner sted i Norge:

«De aktivitetene som finner sted i Norge er i det alt vesentlige aktiviteter knyttet til selskapets daglige ledelse, og dette er etter overligningsnemndas syn ikke relevant for hvor selskapets ledelse på styrenivå finner sted, og dermed heller ikke ved vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende.» Videre legges det til grunn at «... alle møtene med unntak av to vært fysiske, og de er arrangert utenfor Norge. Utenlandske styremedlemmer har til enhver tid utgjort minst halvparten, og verken de norske styremedlemmene eller forretningsfører har hatt større innflytelse over beslutninger på styrenivå i selskapet enn deres representasjon og formelle stilling skulle tilsi.»

I sitatet over påpekes forholdet til andel norske styremedlemmer. Vi har allerede vært inne på at dette er et moment som spiller inn i vurderingen og blir altså vurdert også i denne saken. Man baserer seg likevel ikke uten videre på dette, men utdyper med at de norske styremedlemmene ikke har hatt større innflytelse enn normalt.

Selskapet ble altså ikke ansett hjemmehørende i Norge.

I flesteparten av tilfellene kan det etter dette legges til grunn at det er beslutningenes materielle innhold som er avgjørende, og ikke formalitetene rundt disse. At norske styremedlemmer er i mindretall betyr ikke det uten videre at selskapet ikke har stor nok tilknytning til Norge til å anses hjemmehørende her. I slike tilfeller må man se nærmere på hvilken innflytelse medlemmene har over beslutninger som treffes og hvem som i realiteten treffer disse. At de i realiteten allerede foretatte beslutningene formelt treffes i styremøte utenfor Norges grenser, kan ikke være avgjørende. Et åpenbart tilfelle er dersom styret kun består av en nordmann som oppholder seg i Norge mesteparten av året. Da hjelper det lite at han drar til Panama og har styremøtene sine der, selskapet vil

reelt sett måtte anses å være ledet fra Norge.

Utgangspunktet er nok at det er de materielle forhold som er avgjørende, men spørsmålet er om formelle forhold likevel kan få en viss betydning. Særlig i tilfeller hvor det er vanskelig å fastslå hvor beslutningene materielt sett forberedes og treffes, kan det være enklere å forholde seg til formalitetene, da denne informasjonen vil være lettere tilgjengelig. Styreprotokoller²⁰ er da typen dokument som vil kunne belyse forholdene, og i mangel av annen informasjon, vil man nødvendigvis måtte legge til grunn det som står der om hvem som har truffet beslutningene og hva de gikk ut på.

Spørsmålet om hvor stor vekt man skal legge på formaliteter kan være aktuelt for norske konsern som gjerne har flere utenlandske datterselskaper med egne styrever. Slike styrever vil ofte ikke ha andre oppgaver enn å få gjennomført de vedtak som allerede er blitt truffet av styret i det norske morselskapet. Om man skulle gått nærmere inn på de materielle forhold, så ville man nok kunne sagt at det i realiteten er morselskapet som treffer alle beslutningene, mens datterselskapene kun formaliserer dem i sine styremøter. Forholdet ser likevel ikke ut til å ha vært problematisert i praksis. Her ser det ut til at man i mindre grad har gått inn i materielle vurderinger og heller lagt større vekt på formelle forhold.

Hensynet til forutberegnelighet og praktisk etterprøving taler nok mot å trekke den materielle vurderingen for langt. Myndighetene vil ikke ha mulighet til å undersøke alle mulige forhold til enhver tid, slik at det som faktisk kan dokumenteres, og da særlig styreprotokollene, må nødvendigvis få større betydning. Dette vil særlig gjelde for store konsern hvor beslutningene ofte treffes på kryss og tvers mellom selskapene.

²⁰ Se aksjeloven § 6-29

2.4.5 Forholdet til aksjelovens regler

I sak 1995-505OLN, som er gjennomgått over, behandlet overligningsnemda også nokså grundig spørsmålet om hvilke beslutninger som faktisk måtte regnes som beslutninger på styrenivå.

Utgangspunktet måtte være hvilke beslutninger som etter aksjeloven skal fattes av styret. Her ble styrets forvaltningsmyndighet aksjeloven § 6-12 nevnt, det økonomiske ansvaret jf §§ 3-4, 8-2, 10-3 og 12-3 og tilsynsansvaret jf § 6-13. Det ble også sagt at det må trekkes en øvre grense mot beslutninger som skal treffes av generalforsamlingen, og en nedre grense mot beslutninger som kan treffes av den daglige ledelse.

Det ble også understreket at det er beslutningen som sådan som er avgjørende:

«Det sentrale er imidlertid at selv om generalforsamlingen har fått utvidet sin kompetanse på bekostning av styrets, mister beslutningen likevel ikke sin karakter av å være styrebeslutning.»

Dette er i samsvar med den øvrige praksisen som er behandlet, hvor vi så at det er det materielle innholdet som er avgjørende.

Vi ser altså at forholdet til aksjelovens regler spiller inn i vurderingen. I grensetilfeller må man gå inn og vurdere de enkelte beslutningene for så å fastslå om dette er beslutninger som vanligvis tilligger styret etter aksjelovens regler, særlig i kapittel 6.

I og med at det er ledelsen på styrenivå som til syvende og sist kan bli avgjørende, er det særlig aktuelt å trekke grensen mellom oppgaver som tilligger styret og oppgaver som tilligger den daglige ledelsen.

Aksjeloven § 6-12 er hovedregelen for styrets ansvarsområder, og sier at forvaltningen av selskapet hører under styret. Avgrensingen mot andre selskapsorganers virksomhetsområder følger av positive bestemmelser om disse.²¹ For daglig leder er hovedregelen etter asl. § 6-14 at denne skal stå for «den daglige ledelse av selskapets virksomhet». Daglig ledelse omfatter etter annet ledd ikke saker «som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning». Man må derfor foreta en konkret vurdering for det enkelte selskap for å kunne fastslå hvilke beslutninger som er av uvanlig art eller stor betydning for det aktuelle selskapet.

Dersom man befinner seg i et grensetilfelle i en sak som handler om hvor selskapet er hjemmehørende, kan nettopp denne sontringen mellom hva som er saker av uvanlig art eller stor betydning være avgjørende for hvor beslutninger på styrenivå treffes, og således for hvor det er hjemmehørende.

Som eksempel kan nevnes eiendomssalg. For selskaper som driver med dette på daglig basis, som for eksempel Obos, vil beslutninger som gjelder salg av eiendom kunne anses som beslutninger på daglig ledelse-nivå. For selskaper som til daglig driver med noe helt annet, la oss si revisjon, vil en sak som gjelder salg av selskapets eiendom derimot fort kunne anses som en sak av uvanlig art eller stor betydning.

Det kan med dette trekkes frem at det ikke er beslutningen i seg selv som avgjør om det er en beslutning på daglig leder- eller styrenivå. Man er nødt til å vurdere beslutningen i forhold til selskapets forhold.

2.4.6 NUF og forholdet til fritaksmetoden

I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet fra 2005²² behandles spørsmålet om et utenlandsk selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 og

²¹ Andenæs (2006) s. 378

²² BFU 25/05

dermed faller inn under fritaksmetoden etter sktl. § 2-38.

Faktum var at skattyter ønsket å investere i aksjer og ønsket å gjøre dette gjennom et aksjeselskap da dette ble ansett som skattemessig mer gunstig enn å gjøre det privat. Siden beløpet som skulle brukes til aksjekjøp var under den norske kapitalgrensen på kr 100 000, ønsket skattyter å opprette et Limited Company i Storbritannia, hvor aksjekapitalkravet er vesentlig lavere. Skattyter ville da eie alle aksjene i selskapet. Styret ville være i Norge og all virksomhet ville foregå i den norske filialen av det engelske selskapet. Spørsmålet var etter dette om det britiske selskapet ville anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 og om det da ville falle inn under fritaksmetoden.

I sin uttalelse baserte Skattedirektoratet seg på forarbeidene til skatteloven og til oppfølgingen av skattereformen 1992, til dommen i Rt. 2002 s. 1144 og uttalelsene inntatt i Utv. 1995 s. 481 og Utv. 1998 s. 848. Direktoratet kom til at selskapet vil anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 og da også falle inn under fritaksmetoden.

2.5 Administrative uttalelser

Finansdepartementet har i brev av 28. februar 1995 til Sentralskattekontoret for storbedrifter²³ uttalt: «Departementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt er opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning.» Dette samsvarer godt med de øvrige rettskilder nevnt over.

I en uttalelse fra 1998 fra Finansdepartementet til et advokatfirma²⁴, som også henviser til den overfor nevnte uttalelsen, står det: «Det må anses å være en utbredt rettsoppfatning at vurderingen av om et utenlandsk registrert aksjeselskap er

²³ Utv. 1995 s. 481

²⁴ Utv. 1998 s. 848

hjemmehørende her, i utgangspunktet skal vurderes på basis av selskapets virkelige ledelse, dvs ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.»

Skattedirektoratet har den 18. februar 2011 publisert en artikkel på skatteetatens hjemmeside om hva som avgjør hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende. Artikkelen begrenser seg til kun å behandle spørsmålet om hvor et utenlandsk selskap er hjemmehørende.

Skattedirektoratet angir at et utenlandsk selskap kan anses hjemmehørende i Norge «dersom det reelt sett må anses ledet herfra på styrenivå». Det står også at det skal trekkes en grense mot beslutninger som skal treffes av generalforsamlingen og beslutninger som kan treffes av den daglige ledelse.

Dette er i samsvar med de øvrige kildene på området. Det er dog viktig å bemerke seg at det er beslutningenes karakter som er avgjørende og ikke hvem som faktisk treffer denne, jamfør det som er sagt over under ligningspraksis.

Artikkelen behandler også i hvilke sammenhenger det kan være relevant å se nærmere på hvor selskapet er hjemmehørende. Her nevnes forholdet mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. Videre nevnes betydningen av hjemmehørende i forhold til NOKUS-reglene. Om selskapet etter vurderingen anses hjemmehørende i Norge eller det aktuelle lavskattelandet vil være avgjørende for om det er selskapet eller bare de norske aksjonærene som skal lignes. Videre nevnes at spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende vil ha betydning for anvendelsen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38.

For å bestemme hvor selskapet reelt sett ledes fra, vil Skatteetaten undersøke opplysninger på selskapets hjemmeside, se hvor selskapets hovedkontor ligger, se etter opplysninger om skattested i årsrapporten, sjekke beskatningen av investorene og eventuelt ta direkte kontakt med selskapet og høre om hvor det er hjemmehørende.

I og med at Skatteetaten baserer seg på disse opplysningene, vil de naturligvis få en praktisk rolle i vurderingen av hvor selskapet er hjemmehørende. Spørsmålet er likevel om disse undersøkelsene virkelig er egnet til å belyse hvor selskapet reelt ledes fra, eller om andre undersøkelser kan være bedre egnet. Det kan virke noe overraskende at styreprotokoller ikke er nevnt. Styreprotokoller skal etter asl. § 6-29 blant annet angi tid og sted for styrebehandlinger og hvem som deltok. Av disse vil man kunne se hva slags beslutninger som ble truffet og hvor disse ble truffet, noe som må fremstå som svært relevant informasjon for å fastslå hvor selskapet ledes fra.

Det kan også være tvilsomt om selskapets hjemmeside er egnet til å gi relevante opplysninger. Sidene er gjerne rettet mot kunden, og innholdet er i stor grad basert på den daglige drift, da det er dette som er mest relevant i forhold til kunden som oppsøker selskapets hjemmeside. Det vil nok være vanskelig å finne gode opplysninger der om ledelsen av selskapet. Man vil kanskje finne noen kontaktpersoner og kontoradresser, men det vil være vanskelig å slutte ut ifra disse hvor selskapet ledes fra.

Artikkelen påpeker at det ikke er nok å forholde seg til hvor selskapet er registrert, men at det må foretas nærmere undersøkelser for å kunne bestemme selskapets skattemessige bosted. At denne artikkelen nå er publisert og måten den er skrevet på kan tolkes dit hen at Skattedirektoratet ønsker å intensivere nærmere undersøkelser rundt hvor selskaper er hjemmehørende, og at man i mindre grad enn før baserer seg på hvor selskapet er registrert. Saksbehandlerne oppfordres til å undersøke forholdene nærmere.

2.6 Lignings-ABC

I Lignings-ABC fra 1990 til 1997 under «Utland – allment om hvor en person er bosatt/selskap hjemmehørende» sto det at vurderingen for selskaper var hvor den virkelige ledelsen på styrenivå tok sine beslutninger. Etter uttalelsen fra

Finansdepartementet til et advokatfirma i 1998, ble Lignings-ABC endret og henviser nå til en helhetsvurdering når det gjelder selskaper registrert i Norge som flytter ledelsen til utlandet. Uttalelsen er behandlet nedenfor i kapittel 2.8. Rettskildegrunnlaget for en slik helhetsvurdering kan synes å være noe tynt.

Når det gjelder selskaper registrert i utlandet, men som flytter ledelsen til Norge, henviser Lignings-ABC fortsatt til at det avgjørende for om selskapet anses hjemmehørende i Norge er om «selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge».

Både den nevnte uttalelsen og Lignings-ABC angir etter dette ulike løsninger for selskaper registrert i Norge og selskaper registrert i utlandet. Som tidligere nevnt klarer ikke jeg å finne andre rettskilder som taler for at det skal være et slikt skille. I og med at Lignings-ABC i stor grad blir brukt av saksbehandlerne i Skatteetaten, er det fare for at et slikt skille vil bli opprettholdt i deres praksis, noe som er uheldig.

2.7 Nærmere om innflytting

Vi skal nå se litt nærmere på problemstillinger som dukker opp i forbindelse med innflytting, det vil si når den virkelige ledelsen av selskapet flyttes til Norge.

Spørsmålene har ikke vært oppe i Høyesterett, men er behandlet av Sentralskattekontoret for storbedrifter i flere saker og i en bindende forhåndsuttalelse avgitt 27.08.2010.²⁵

I sak 1997-601 SFS²⁶ vurderte et NOKUS-selskap å flytte ledelsen på styrenivå til Norge. I den forbindelse oppsto spørsmålet om dette kunne medføre noen form for realisasjonsbeskatning av selskapet. Sentralskattekontoret svarte at det ikke var

²⁵ BFU 20/10

²⁶ Utv. 1998 s. 220

grunnlag for slik beskatning, men at det måtte fastsettes inngangsverdier på selskapets driftsmidler etter historisk kostpris, jf den da gjeldende sktl. § 44 B-2 nr 1²⁷.

Et annet sentralt spørsmål var fra hvilket tidspunkt selskapet skal anses for å ha flyttet den faktiske ledelsen fra utlandet til Norge, slik at det ble lignet etter sktl. § 15 første ledd b²⁸ og ikke etter NOKUS-reglene. Til dette ble det sagt følgende:

«Det avgjørende for om et selskap skal lignedes etter selsktl kap 7 (NOKUS) eller sktl § 15 første ledd b er i hvilket land den faktiske ledelsen på styrenivå finner sted. For at et selskap skal lignedes som et NOKUS-selskap, må det pr 31.12 i inntektsåret bestyres fra utlandet. Dersom et selskap før dette tidspunkt har flyttet ledelsen til Norge vil selskapet lignedes etter sktl § 15 første ledd.»

Det fremgår at det avgjørende tidspunktet for når selskapet skal anses for å ha flyttet ledelsen til Norge vil være det tidspunkt når det kompetente selskapsorganet har besluttet å flytte ledelsen til Norge, og denne har fått virkning før årsskiftet.

Det ble også sagt at det er de reelle forholdene pr 31.12 som er relevante, og ikke hvor møtene faktisk finner sted.

Når det gjelder overgang fra NOKUS-beskatning til alminnelig skatteplikt til Norge som eget skattesubjekt, ble det i en uttalelse fra Sentralskattekontoret i 1997²⁹ lagt til grunn at det ikke foreligger hjemmel for uttaksbeskatning etter § 14-60, da selskapets driftsmidler fortsatt vil være innenfor norsk beskatningsområde.

Sak 1998-639 SFS³⁰ dreide seg om et selskap registrert i et lavskattelend, hvor aksjene ble vurdert kjøpt opp av et norsk holdingselskap, slik at det kom under norsk kontroll. Man vurderte samtidig å flytte ledelsen til Norge. Spørsmålet var om det forelå hjemmel for norsk beskatning før tidspunktet for hjemflytting. Dette ble besvart benektende av

27 Tilsvare sktl. § 14-61

28 Tilsvare sktl. § 2-2 første ledd.

29 1997-656SFS

30 Utv. 1999 s. 395

Sentralskattekontoret. Selskapet vil ikke kunne bli NOKUS-beskattet før norsk kontroll er oppnådd, og ettersom ledelsen flyttes til Norge samtidig som selskapet blir kjøpt opp av det norske aksjeselskapet vil det heller ikke da være hjemmel for NOKUS-beskatning. Selskapet vil fra tidspunktet for flytting av ledelsen på styrenivå bli alminnelig skattepliktig til Norge.

Spørsmålet om NOKUS og hjemflytting av selskap ble også nylig behandlet i en bindende forhåndsuttalelse av 27.08.2010³¹.

Saksforholdet var nokså likt den sistnevnte sak: selskapet var registrert og hjemmehørende i et lavskatteland hvor de norske aksjonærene kontrollerte mindre enn 50 prosent av aksjene. De vurderte å omorganisere slik at de norske aksjonærene vil kunne få kontroll over selskapet. I så fall vurderte man å flytte bestyrelsen til Norge.

Det første spørsmålet som ble behandlet var om det er hjemmel for NOKUS-beskatning av de norske aksjonærene i 2010 dersom ledelsen i selskapet flyttes til Norge samme år.

Skattekontoret bemerket:

«Det vil den 31.12.2010 foreligge norsk kontroll (over 60 %), men selskapet er da flyttet hjem til Norge og er derfor, på dette tidspunktet, ikke lenger hjemmehørende i et lavskatteland, men hjemmehørende i Norge.

Ett av vilkårene for NOKUS-beskatning i 2010 er således ikke oppfylt. Det vil derfor ikke være grunnlag for NOKUS-beskatning av aksjonærene for noen del av året.»

Videre var det spørsmål om fra hvilket tidspunkt i innflyttingsåret selskapet ville bli lignet som norsk skattesubjekt og om det følgelig bare var inntekter oppebåret fra dette tidspunkt som ville bli skattlagt.

31 BFU 20/10

Kontoret viste til Zimmers sontring mellom begrenset og alminnelig skatteplikt i Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave s. 23, og kom til at alminnelig skatteplikt oppstår først når selskapet blir hjemmehørende i Norge. Før selskapet blir hjemmehørende er det derfor ikke skattesubjekt etter skatteloven ifølge forhåndsuttalelsen.

Det ble også vist til 1998-639 SFS i uttalelsen, som også begrunner samme løsning.

Når det gjelder spørsmålet om slik innflytting utløser realisasjonsbeskatning av de norske aksjonærene, ble det påpekt at skatteloven ikke har regler om at flytting av den faktiske ledelsen fra utlandet til Norge, i seg selv er realisasjon.

Ole Gjems-Onstad legger også til grunn at innflytting til Norge ikke er ansett som realisasjon³², noe kontoret viste til og bemerket videre:

«Ved innflytting er det samme subjekt som etableres i Norge, selskapet omdannes ikke til et norsk selskap selv om det blir hjemmehørende her. Aksjonærene beholder sine eierposisjoner i samme aksje/eierandel, og det er først ved en eventuell senere omdanning, for eksempel fra Ltd til AS, at aksjene/eierandelene eventuelt kan anses realisert.»

Etter en samlet vurdering av den ligningspraksis som her er behandlet og juridisk teori, utløser flytting av ledelsen på styrenivå til Norge ikke realisasjonsbeskatning av aksjonærene så lenge selskapet ikke omdannes til et norsk aksjeselskap. Videre inntreer alminnelig skatteplikt først fra det faktiske tidspunkt selskapet anses hjemmehørende i Norge. Dersom det er snakk om et NOKUS-lignet selskap som flytter ledelsen til Norge før utgangen av året, vil det ikke kunne NOKUS-lignes dette året, siden selskapet vil være hjemmehørende i Norge ved utløpet av året. Det vil da måtte lignes som eget

32 Gjems-Onstad (2008) s. 989

skattesubjekt og skattelegges for den inntekt som er oppebåret fra det tidspunkt selskapet ble hjemmehørende i Norge.

2.8 Nærmere om utflytting

Sammenfattet kan man nok si at det er en bred oppfatning om at det er stedet for den virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå som er avgjørende for om selskapet skal anses hjemmehørende i Norge. Dette er et materielt vilkår, slik at formelle kriterier som hvor selskapet er registrert eller hvor styret har sitt sete etter vedtekter ikke er av betydning.

Løsningen av den omvendte situasjonen, det vil si når et norskregistrert selskap ledes fra utlandet er mer tvilsom.

Det ser ut til at spørsmålet om utflytting av selskaper stadig får større aktualitet. Advokatfirmaene kommer nå oftere bort i saker hvor det er spørsmål om å flytte selskaper ut av Norge. Det kan også virke som at myndighetene nå har et større fokus på å vurdere om selskaper registrert i Norge virkelig er hjemmehørende her.

Spørsmålet er aktuelt når et selskap opprettes i Norge, men beholder ledelsen i utlandet, eller hvor selskapet etter registreringen ønsker å flytte styrefunksjonen til utlandet. Det sistnevnte tilfellet ble behandlet i en uttalelse fra 1998 fra Finansdepartementet til et advokatfirma³³. Spørsmålet kan særlig bli aktuelt dersom et norsk selskap blir kjøpt opp av utenlandske investorer som deretter foretar endringer i styresammensetningen.

I den nevnte uttalelsen viser departementet til rettkildebildet på området og konstaterer at det ikke har vært foranledning til å vurdere den omvendte situasjon hvor selskapet er stiftet og registrert i Norge før.

33 Utv. 1998 s. 848

Videre vises det til Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) hvor det uttales at skatteplikten kan opphøre dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde. I Finansdepartementet kommentarer heter det:

«Denne formulering kan imidlertid ikke tas til inntekt for det syn at dette uten videre vil bli resultatet der et norsk registrert selskap flytter sin faktiske ledelse til utlandet, jf bl a uttrykket «kan». Beskrivelsen anses imidlertid dekkende for det tilfelle at et utenlandsk registrert aksjeselskap flytter den faktiske ledelse fra Norge til utlandet».

Finansdepartementet kommer til at i et tilfelle hvor et norskregistrert aksjeselskap flytter styreledelsen og driften til utlandet, vil tolkningen av «hjemmehørende» etter den da gjeldende skatteloven av 1911 § 15 første ledd bokstav b, bero på en «helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge». Når det gjelder hva som skal inngå i denne helhetsvurderingen uttaler Finansdepartementet:

«Den norske registrering er isolert sett ikke avgjørende for å anse selskapet som hjemmehørende i Norge. Avholdelse av styremøter i utlandet er imidlertid heller ikke avgjørende for å anse selskapet som ikke hjemmehørende her. Men disse to momentene trekker naturligvis i hver sin retning ved den samlede bedømmelse av om selskapet er hjemmehørende i Norge.

I denne samlede bedømmelse kan mange andre momenter inngå, herunder lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret, og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet. For øvrig vil norsk lokalisering av de årlige generalforsamlingsmøtene i selskapet være et moment i retning av å anse selskapet som hjemmehørende i Norge.

Særlig vekt bør legges på om selskapet etter styreutflyttingen mv fortsatt vil være underlagt norsk aksjelovgivning.»

Slik jeg tolker uttalelsen, mener Finansdepartementet at innholdet i begrepet «hjemmehørende» i sktl. § 2-2 er ulikt, avhengig av om det er snakk om et

utenlandskregistrert selskap ledet fra Norge eller et norskregistrert selskap ledet fra utlandet. I førstnevnte tilfelle vil stedet for ledelsen på styrenivå være avgjørende, mens det i det omvendte tilfellet vil måtte foretas en helhetsvurdering av ulike momenter, hvor forholdet etter aksjelovgivningen skal ha særlig vekt.

Uttalelsen er blitt kritisert i teorien, særlig av Geir Peter Hole³⁴ og Thor Leegaard³⁵. Også Truls Storm Nilsen³⁶ har en annen oppfatning enn den som fremgår av Finansdepartementets uttalelser.

Geir Peter Hole skriver i sin artikkel «Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper» publisert i Skatterett 2000 s. 18 at rettspraksis, langvarig og ensartet fremstilling i juridisk teori og ligningspraksis kun har lagt til grunn ett enkelt avgrenset kriterium, nemlig om selskapet kan anses å ha sin faktiske ledelse, normalt på styrenivå, i Norge. Han mener også at kriteriet har vært det samme, enten spørsmålet har vært om et utenlandsk registrert selskap kan anses hjemmehørende i Norge, eller om et selskap registrert i Norge kan anses hjemmehørende i utlandet.

Han gir uttrykk for at momenter som registreringssted, forholdet til norsk selskapslovgivning med videre kan være relevante som hjelpemomenter for å sannsynliggjøre eller presumere stedet for ledelsen av selskapet, men at disse ikke kan anses som selvstendige, sideordnede momenter ved vurderingen. Han begrunner dette med at de rettskilder som foreligger ikke gir grunnlag for en slik helhetsvurdering.

Han bemerker i tillegg at Finansdepartementet i stor grad er preget av en upublisert uttalelse av 6. januar 1998 fra Justisdepartementets lovavdeling som behandler spørsmålet om selskapsrettslig hjemsted. Han kritiserer også at Finansdepartementet ikke bare baserer seg på den nevnte uttalelsen, men at de ukritisk angir løsninger som Justisdepartementets lovavdeling har beskrevet som mer tvilsomme.

34 Hole (2000)

35 Leegaard (2001)

36 Storm-Nilsen (1987)

Jeg er enig med Hole i at Finansdepartementet her kommer med en ny måte å vurdere begrepet «hjemmehørende» på som ikke er i samsvar med den praksis og teori som foreligger. Praksisen blir behandlet nærmere i neste del. Det er også tydelig at Finansdepartementet i stor grad er bundet av uttalelsen fra Justisdepartementet.

Spørsmålet er etter dette hvor stor rettskildemessig betydning uttalelsen bør ha.

Et moment er at Finansdepartementets synspunkter ukritisk er blitt lagt til grunn i Lignings-ABC fra 1998 og fram til idag³⁷. Her angis to ulike kriterier, avhengig av om selskapet er registrert i Norge og flytter styreledelsen til utlandet eller om det er snakk om et utenlandskregistrert selskap. I førstnevnte tilfelle skal man foreta en helhetsvurdering, hvor Lignings-ABC nokså ordrett gjentar Finansdepartementets uttalelse fra 1998. I det andre tilfelle blir selskapet etter Lignings-ABC hjemmehørende i Norge «dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge».

Det er god grunn til å anta at ligningspraksisen vil basere seg på den løsning Lignings-ABC angir. Dersom dette gjøres over tid, vil det utvikle seg til lang og ensartet ligningspraksis, som på skatterettens område er blitt lagt til grunn som rettskilde og også fått betydelig vekt, som for eksempel i Rt. 1987 s. 729 (Bokkreditt).

Hole er kritisk til denne utviklingen og påpeker at departementenes uttalelser formuleres av «alminnelige» saksbehandlere som heller ikke er underlagt noen konstitusjonell kvalitetssikring. Uttalelsenes rettskildemessige betydning vil være avhengig av i hvilken grad de selv er resultat av kvalifisert rettslig vurdering av rettskildefaktorer.

Jeg er helt enig med Holes resonnement. Vi ser at ingen av de øvrige rettskilder på området henviser til en slik ren helhetsvurdering som Finansdepartementet introduserer,

37 Lignings-ABC 2010/2011

hvor forholdet til aksjeloven skal være avgjørende. Finansdepartementet begrunner heller ikke denne angivelsen med noen relevante rettskilder, noe som svekker den rettskildemessige betydningen av uttalelsen.

Som vi senere skal se kan det heller være grunn til å ta utgangspunkt i stedet for den virkelige ledelsen av selskapet, for deretter foreta en helhetsvurdering av de ulike momenter som kan belyse dette.

At departementets synspunkter ga foranledning til å endre Lignings-ABC er lite heldig. Etter min mening er det først og fremst lovgiver og domstolene som eventuelt burde angi en slik løsning. En slik helhetsvurdering som selvstendig kriterium kan etter min mening ikke ukritisk legges til grunn som gjeldende rett, noe som også bør uttrykkes i Lignings-ABC.

Leegaard uttrykker tvil om rettspraksis knyttet til bestemmelsen om kommuneskatt, som jeg har behandlet over, i det hele tatt skal ha noen relevans. Han mener at det burde foretas en bredere vurdering, men hvor det er de strategisk sett viktige ledelsesfunksjoner som er avgjørende. En slik bredere vurdering vil etter hans mening være lettere forenlig med rettspraksis og ligningspraksis på området.

Når vi ser hen til utviklingen internasjonalt, kan det også se ut til at det er tendenser til en mer helhetlig vurdering og noe mindre vekt på stedet for styrets beslutninger. Dette er behandlet nedenfor i kapittelet om skatteavtalene. Ny kommunikasjonsteknologi gjør det også vanskeligere å basere seg på stedet for styrets beslutninger, da disse ofte kan tas over telefonkonferanse hvor styremedlemmene sitter i hver sin stat. Jeg er derfor enig med Leegaard i at en mer helhetlig vurdering kan være å foretrekke. Spørsmålet er om rettskildegrunnlaget for dette når det gjelder norsk rett per idag kan være noe spinkelt. Som vi så ovenfor kan det se ut til at utviklingen av rettspraksis nok går mot en videre vurdering, men da spørsmålet er noe åpent, hadde det kanskje vært en fordel om lovgiver kom på banen og kunne gi en definisjon av begrepet «hjemmehørende».

At hjemmehørendebegrepet skal være ulikt for selskaper som er registrert i utlandet og for selskaper som er registrert i Norge er jeg uenig i. Ingen rettskilder utover Finansdepartementets uttalelse antyder at det skal være noen skille. Jeg kan heller ikke se at det foreligger noen gode grunner til at det skal foreligge en slik forskjellsbehandling. Loven operer med kun ett vilkår om hjemmehørende som har betydning for anvendelsen av flere bestemmelsen i skatteloven, og det er da nokså unaturlig at vilkåret skal tolkes forskjellig alt ettersom hvilket faktum det anvendes på.

Da spørsmålet om hvor et selskap er hjemmehørende er vilkår for mange av reglene i skatteloven, er det viktig at rettssubjektene kan forutberegne sin rettsstilling. Uttalelsen fra Finansdepartementet skaper uro rundt spørsmålet, slik at det kan være ønskelig at lovgiver klargjør hvilke momenter som har selvstendig betydning i vurderingen og om man skal operere med ulike kriterier for norskregistrerte selskaper med styre i utlandet og utenlandskregistrerte selskaper med styre i Norge. Om man skal operere med ulike kriterier, må man også vurdere om forskjellsbehandlingen ikke strider mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og de fire friheter.

I en fersk artikkel i Finansavisen³⁸ skrevet av advokatene Ernst Ravnaas og Are Zachariassen i Wikborg Rein påpekes det at spørsmålet om utflytting av selskap ser ut til å få større aktualitet hos myndighetene. Vanligvis er myndighetene mer opptatt av problemstillingen om innflytting, da dette er av betydning for norsk beskatningsrett. Men artikkelen påpeker altså at det nå ser ut til at myndighetene også finner grunn til å se nærmere på tilfeller som gjelder utflytting, og nærmest tvangsutflytter selskaper.

Artikkelen tar opp spørsmålet om hva grunnen kan være til at ligningsmyndighetene nå retter søkelyset også mot norskregistrerte selskaper. De mener at proveny hensyn kan være årsaken. I og med at det skal foretas realisasjonsbeskatning ved utflytting, vil Norge kunne oppnå store skatteinntekter dersom slik tvangsutflytting skjer på et

38 Tvangsforvisning av selskaper, Finansavisen 12. februar 2011

tidspunkt hvor verdiene er høye. At det nå foreligger lovhjemmel for slik beskatning bidrar også til den økte fokusen på utflytting hos ligningsmyndighetene, mener advokatene.

Det skal da bemerkes at grunnlaget for realisasjonsbeskatning er svært omdiskutert og kritisert av ESA. Det har også nylig kommet en proposisjon³⁹ om endringer i skatteloven som blant annet innebærer store endringer av sktl. § 10-71.

Som et typetilfelle på hvor myndighetene kan komme på banen nevner de oppkjøp, det vil si at et norskregistrert selskap blir kjøpt opp og får en utenlandsk eier. Den nye eieren vil vanligvis foreta endringer i styresammensetningen, noe som kan føre til at en del styremedlemmer og styrebeslutninger flyttes ut av Norge.

Også andre grunner enn realisasjonsbeskatning etter sktl. § 10-71 kan medføre at norske ligningsmyndigheter kan være interessert i å se nærmere på om selskapet faktisk er hjemmehørende i Norge. Selskapet kan for eksempel ha opparbeidet et betydelig underskudd som følge av gjeldsfinansierte kjøp eller andre disposisjoner, og da kan det være aktuelt å nekte fradragsrett for renteutgifter med den begrunnelse at selskapet ikke er å anse som hjemmehørende i Norge.

Vi ser altså at det foreligger flere grunner for norske myndigheter til å se nærmere på problemstillingen i forhold til utflytting. Selskapene bør da også være bevisst på dette, og kan i så fall selv planlegge flyttingen til et tidspunkt hvor verdiene er lave. Da vil de unngå at myndighetene kommer på banen og foretar realisasjonsbeskatning på et lite gunstig tidspunkt. Særlig i bransjer som svinger mye i takt med konjunktorene kan tidspunktet for flytting være av stor betydning, da verdiene som eventuelt skattlegges vil være mye lavere i enkelte perioder enn i andre.

39 Prop. 78 L (2010-2011) av 25. mars 2011.

Som nevnt er realisasjonsbeskatning ved utflytting svært omstridt, og ESA har også kommet på banen og sagt at slik umiddelbar beskatning strider mot EØS-avtalen og de fire friheter. Norske myndigheter er nå godt i gang med å endre reglene.

2.8.1 Skatterettslige virkninger av utflytting

Vi skal se på rettsvirkninger av at et aksjeselskap flyttes ut av Norge, slik at den alminnelige skatteplikten opphører, altså når selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 første ledd.

Etter skatteloven § 10-71 anses selskapet for å ha realisert sine eiendeler og forpliktelser når skatteplikten til Norge opphører etter § 2-2 første ledd eller etter skatteavtale. Det skal da foretas et gevinst- og tapsoppgjør som tidfestes dagen før utflytting, jf. sktl. § 14-26. Det skal også foretas oppgjør av skatteposisjoner etter sktl. § 14-48 tredje ledd, slik at behandlingen er tilnærmet lik som ved likvidasjon. Da sistnevnte bestemmelse kun viser til opphør av skatteplikt etter §§ 2-1 til 2-4 og ikke etter skatteavtale, vil oppgjør av skatteposisjoner foretas først når skatteplikten opphører etter intern rett.

Fremføring av underskudd bortfaller likevel ikke. Dette ble fastslått i Rt. 1997 s. 1646 som sa at fremføring av underskudd ikke er avskåret når selskapet viderefører virksomheten i sin hjemstat. Dersom selskapet fortsetter virksomheten i Norge gjennom fast driftssted eller senere igjen får skattepliktig inntekt i Norge, vil det kunne nyttiggjøre seg av fremføringsretten.

I de tilfeller hvor flytting skjer til en annen EØS-stat, må man også se om ikke en slik bestemmelse om umiddelbar beskatning vil rammes av EØS-avtalens bestemmelser om fri etableringsrett, jf art 31 (etableringsfrihet), art. 34 (ikke-diskriminering) og art. 40 (fri flyt av kapital).

Det er liten tvil om at det foreligger en restriksjon. Selskaper som flytter blir skattlagt dagen før den alminnelige skatteplikten til Norge opphører, mens norske selskaper som blir i Norge ikke blir beskattet før de faktisk selger eiendelene. At gevinsten beregnes på tidspunktet for utflytting, kan medføre at den skattlagte gevinsten blir større i tilfeller hvor eiendelene faller i verdi fram til de faktisk selges.

Spørsmålet blir om regelen kan begrunnes ut fra viktige allmenne hensyn, slik at den likevel ikke rammes av EØS-reglene. I sin behandling sammenligner Zimmer⁴⁰ reglene om utflytting av selskaper med reglene om utflytting av personer og mener at stillingen ikke er vesentlig annerledes for disse to grupper. De begrensningene som gjelder for personer burde derfor også gjelde for selskaper. Han sikter her særlig til at beskatning for personer forutsetter at realisasjon finner sted innen fem år og at skatteplikten reduseres dersom det faktiske vederlaget er mindre enn det som ble lagt til grunn ved utflyttingen.

Jeg støtter meg til Zimmers argumentasjon, da jeg mener at det er helt urimelig at realisasjonsbeskatningen skal foretas på et tidspunkt som kan medføre en mye større skattepliktig gevinst enn den faktiske realisasjonen medfører. En regel som tilsvarende den som gjelder for personer, særlig reduksjon av skatteplikten dersom realisasjonen faktisk medfører mindre gevinst, vil gjøre at selskapene ikke vil måtte ende opp med å betale mer skatt enn selskaper som blir i Norge.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har den 10. mars 2010 sendt et «letter of formal notice» til Finansdepartementet hvor de konkluderer med at en slik umiddelbar beskatning ved flytting av et selskap er i strid med EØS-avtalens artikkel 31, 34 og 40.

Norge fikk to måneder på seg til å svare. Deretter vil ESA kunne utstede en såkalt «reasoned opinion» for deretter å klage saken inn for EFTA-domstolen.

Den 10. mai 2010 sendte Norge ved Finansdepartementet svar til ESA og sa seg uenig.

⁴⁰ Zimmer (2010) s. 377

Den 2. mars 2011 sendte ESA et «reasoned opinion» til Norge. Denne angir grunnene til at ESA mener at Norge bryter EØS-avtalen ved å umiddelbart skattlegge selskaper, eller aksjonærene i selskaper, som flytter hovedkontor til et annet EØS-land.

Norge har fått to måneder på seg til å svare.

Det fremgår at Norge bryter sine forpliktelser i forhold til EØS-avtalen fordi norsk lov krever at også urealiserte gevinster skattlegges dersom selskapet flytter til en annen EØS-stat. Denne skattleggingen skal skje samme år som flyttingen finner sted. Dette mener ESA er forskjellsbehandling i forhold til eiendeler og aksjer som flyttes eller slås sammen innenfor Norge, da disse ikke skattlegges før realisasjon faktisk har funnet sted.

En slik umiddelbar skattlegging, som også er potensielt høyere enn for selskaper innad i Norge, straffer de selskaper som ønsker å flytte innenfor EØS. Disse reglene strider derfor mot EØS-avtalens regler om fri etableringsrett, og i noen tilfeller også mot fri flyt av kapital ifølge ESA.⁴¹

ESA mener at det heller ikke kan rettferdiggjøres ut ifra allmenne hensyn. Det påpekes at det kan være fare for at Norge mister beskatningsretten for den tiden selskapet var i Norge dersom selskapet flytter til et EØS-land som Norge ikke har avtale med om bistand til innkreving av skatter. Dette må likevel løses på andre og mindre restriktive måter enn slik umiddelbar beskatning, ifølge ESA.

Det fremgår at hensikten med en slik grunnlagt uttalelse er å gi Norge en siste sjanse til å endre sitt regelverk. Dersom dette ikke blir gjort innen fristen på to måneder vil ESA vurdere å bringe saken inn for EFTA-domstolen.

41 EØS-avtalen art. 31 og 40.

Det verserer nå flere saker innen EU som EU-kommisjonen har anlagt mot blant annet Belgia, Danmark, Nederland, Spania og Portugal om lignende regelverk, slik at det vil komme en endelig avklaring av rettsstillingen innen kort tid.

Norske myndigheter har helt nylig tatt konsekvensen av dette og foreslått en god del endringer i skatteloven som skal gjøre det enklere å omorganisere selskaper over landegrensene.⁴² Regelen om utflyttingsskatt i sktl. § 10-71 er en av paragrafene som foreslås endret.

Det foreslås å gi unntak fra skatteplikten for gevinst på eiendeler mv. på selskapsnivå ved utflytting av selskap. Vilkårene foreslås å være at selskapet flytter til normalskatteland innenfor EØS, eller til et lavskatteland innenfor EØS der selskapet blir reelt etablert med reell økonomisk aktivitet i den andre EØS-staten.

I tilfeller hvor eiendeler mister tilknytningen til norsk beskatningsområde som følge av den skattefrie utflyttingen, vil reglene i § 9-14 om skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde, gjelde fullt ut. Disse endringene foreslås å tre i kraft straks.

Norske myndigheter ser etter dette ut til å strekke seg langt for å åpne opp for skattefri utflytting innenfor EØS og bestemmelsen vil ikke lenger stride mot EØS-avtalen. Ved flytting til land utenfor EØS vil regelen om umiddelbar beskatning bestå.

2.9 Sammenfatning av norsk rett

Etter de kilder som er gjennomgått over kan man nok si at det er stedet for den reelle ledelsen av selskapet er avgjørende for hvor selskapet er hjemmehørende, og da er det ledelsen på styrenivå som ser ut til å ha størst betydning i grensetilfeller. Dette er særlig

⁴² Prop. 78 L (2010-2011) av 25. mars 2011

lagt til grunn i forarbeidene. Utviklingen i rettspraksis kan se ut til å gi en viss åpning for en noe videre vurdering, hvor også andre forhold enn stedet for styrebeslutninger kan spille inn. Ligningspraksis ser derimot ut til å legge avgjørende vekt på hvor styret utøver sine funksjoner, og gir mindre rom for en bredere vurdering når det gjelder selskaper som er registrert i utlandet.

Det fremstår fortsatt som uklart om det skal være noen forskjell i vurderingen av hjemmehørende for selskaper registrert i utlandet og selskaper registrert i Norge. Dersom man legger til grunn vurderingen, slik den fremgår av forarbeider og utviklingen i rettspraksis, kan det se ut til at det i begge tilfeller skal foretas en bredere vurdering. Momentene som skal inngå i vurderingen ser da ut til å være sammenfallende i begge tilfeller. Vektingen vil derimot være ulik, hvis man legger til grunn uttalelsen fra Finansdepartementet fra 1998 og Lignings-ABC som må antas å være i samsvar med ligningspraksis per idag. Etter disse vil det for utenlandskregistrerte selskaper være avgjørende hvor selskapet utøver sine styrefunksjoner, mens det for norskregistrerte selskaper skal foretas en ren helhetsvurdering av mange ulike momenter, men hvor det skal legges særlig vekt på om selskapet etter styreutflyttingen mv. fortsatt må anses underlagt norsk aksjelovgivning.

De rettskildemessige holdepunktene for denne typen ulik behandling synes å være svake, men i og med at synspunktet er tatt inn i Lignings-ABC, vil ligningspraksis sannsynligvis følge dette. Spørsmålet blir da om skillet skal opprettholdes som følge av fast og langvarig praksis. Det er nok per idag ikke grunnlag for å hevde at praksisen har vært fast og langvarig nok til å få avgjørende betydning.

Forarbeider og rettspraksis må etter min mening veie tyngst, slik at det riktige må være å ta utgangspunkt i stedet for den virkelige ledelsen for så å foreta en helhetsvurdering av de ulike momentene som kan belyse dette. Stedet for styrets beslutninger vil kunne få avgjørende betydning i avveiningen av momentene.

Det er også et spørsmål om det er nok at selskapet formelt treffer styrebeslutninger utenfor Norge til ikke å anses hjemmehørende her, eller om det må ses hen til hvor den slags beslutninger materielt sett foretas. Praksis taler for det sistnevnte. Det vil ikke være nok at et selskap, hvor styret i stor grad består av nordmenn, drar ned til la oss si Kypros og formelt foretar beslutningene der, når de egentlig før de drar ut av Norge har bestemt seg for hva beslutningene skal gå ut på. Det vil da kunne legges til grunn at selskapet reelt sett ledes fra Norge, da de materielle beslutningene blir foretatt her. At formaliseringen av beslutningene skjer utenfor Norges grenser ser ut til å ha underordnet betydning.

At det faktisk er styret som fatter beslutningene er heller ikke nok til å anses hjemmehørende her, det er beslutningenes materielle innhold som avgjør om det skal anses som en styrebeslutning eller ikke. Dersom oppgaver som vanligvis tilligger styret i stor grad er delegert til daglig leder eller andre, er det avgjørende hvor denne treffer sine beslutninger. Man vil da se det slik at det er daglig leder som i realiteten foretar styrebeslutningene.

3 Hjemmehørendebegrepet i skatteavtalene

Skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater bygger i stor utstrekning på OECDs mønsteravtale, slik at fremstillingen nedenfor vil bygge på denne.

3.1 Mønsteravtalens hjemmehørendebegrep

Mønsteravtalens artikkel 4 nr 1 tar først utgangspunkt i at et selskap er hjemmehørende i den stat hvor det er hjemmehørende etter intern rett:

«For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in State or capital situated therein».

Internretten er altså det som avgjør i første omgang.

3.1.1 Vilkåret «liable to tax»

For å bli ansett som «resident», det vil si hjemmehørende, må selskapet være «liable to tax» i den aktuelle staten på bakgrunn av kriterier som domisil, bopel mv. Spørsmålet er da hva som skal til for at selskapet skal anses som «liable to tax» - er det tilstrekkelig at selskapet i prinsippet er skattepliktig, uavhengig av om det faktisk må betale skatt, eller er det et vilkår om at selskapet faktisk betaler skatt? Internasjonalt har spørsmålet vært omdiskutert.⁴³

43 Utv. 2000 s. 1235 FIN

Problemstillingen kan være aktuell for selskaper som i utgangspunktet er omfattet av skatteloven som subjekt⁴⁴, men som enten er ubetinget fritatt for skatteplikt⁴⁵, eller som er betinget fritatt⁴⁶. Norsk Tipping A/S og Statens lånekasse for utdanning er eksempler på selskaper som er ubetinget fritatt for skatteplikt, mens veldedige organisasjoner er et eksempel på subjekt som er betinget fritatt. Sistnevnte må oppfylle visse vilkår for å være fritatt, i motsetning til førstnevnte som ikke trenger å oppfylle noen vilkår for å bli fritatt for skatteplikt.

Etter norsk rett er det, slik Finansdepartementet har uttalt,⁴⁷ ikke noe vilkår om faktisk betaling av skatt, men man skiller her mellom selskaper som er ubetinget skattefrie og selskaper som er betinget skattefrie. Selskaper som er ubetinget skattefrie anses ikke som «liable to tax», noe som også stemmer godt med ordlyden. Disse selskapene vil under ingen omstendigheter få skatteplikt, og omfattes derfor ikke av skatteavtalen. Selskaper som er betinget skattefrie er derimot ansett som «liable to tax». Dette er også i samsvar med ordlyden, da disse selskapene under visse vilkår vil kunne få en skatteplikt.

Deltakerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekter etter skatteloven og lignedes på deltakernes hender, jf. sktl. § 2-2 annet og tredje ledd. Slike selskaper vil etter skatteavtalen ikke kunne anses som hjemmehørende i noen stat, her vil det avgjørende være hvor deltagerne er bosatt, jf. OECD-kommentaren artikkel 4, punkt 8.4. Mønsteravtalens artikkel 4 nr. 2 regulerer bosted for personer, denne vil ikke bli behandlet nærmere.

44 Jf. sktl. § 2-2

45 Se sktl. §§ 2-30 og 2-31

46 Se sktl. § 2-32

47 Utv. 2000 s. 1235 FIN

3.1.2 Vilkåret «other criterion of a similar nature»

Skatteavtalens forutsetter at subjektet er «liable to tax» på grunnlag av «domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature». I og med at det blir ramset opp en del grunnlag for skatteplikt, må «criterion of a similar nature» ha en viss nærhet til de kriterier som er direkte nevnt. Det står uttrykkelig at skatteplikt på grunnlag av kilde- eller formuesinntekter ikke er omfattet.

3.2 Begrepet «place of effective management»

Dobbeltbeskatning kan oppstå som følge av at et selskap anses hjemmehørende i to stater og da har alminnelig skatteplikt til begge etter intern rett. Dette kan forekomme hvis den ene stats rett bygger på formelle kriterier som registrering, noe som er mer sjeldent, mens materielle vilkår som for eksempel selskapets sete er avgjørende i den annen. Avtalen med USA bygger på det førstnevnte som i Art. 2 (1e) definerer «norsk selskap» som «ethvert selskap eller enhver enhet som i skattemessig henseende behandles som en juridisk person etter norsk skattelovgivning og som er stiftet eller innrettet i henhold til Norges lover.» Tilsvarende bestemmer den at et amerikansk selskap er et selskap som er stiftet etter USAs regler. En stor del av avtalene som Norge har inngått med andre stater bygger derimot på et materielt hjemmehørendebegrep, som for eksempel den nordiske skatteavtalen (NSA), som i artikkel 4 nr. 3 lar det være avgjørende «hvor stedet for den virkelige ledelse befinner seg».

Dobbeltbeskatning kan også forekomme hvor begge statene bygger på et materielt begrep, men hvor begge etter den vurdering som skal foretas etter sin interne rett kommer til at selskapet er hjemmehørende i sin stat. Dette kan enten skyldes at momentene som skal vurderes ikke er helt sammenfallende, eller at vektingen av dem er ulik.

Noen avtaler som Norge har inngått har ingen generell bestemmelse om hvor selskapet skal anses hjemmehørende, men bestemmer at de kompetente myndigheter skal avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale, som for eksempel i avtalen med Canada art. 4 nr. 3. Dersom slik enighet ikke blir oppnådd, vil selskapet kunne anses hjemmehørende i begge stater. Den dobbeltbeskatning som da oppstår vil etter dette ikke kunne avhjelpes etter skatteavtalen. En slik løsning gjør det også mindre forutberegnelig for skattyter, som må vente på en avklaring mellom statene.

Mønsteravtalens artikkel 4 nr. 3, som bygger på et materielt kriterium og slår fast følgende:

«Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated».

Bestemmelsen er i teorien ofte blitt omtalt som «tie-breaker rule».

Dersom selskapet anses å være hjemmehørende i to stater hvor den ene bygger på seteteorien og den andre på inkorporasjonsmetoden, det vil si at registrering er avgjørende, er det den førstnevnte som blir den stat hvor selskapet er hjemmehørende etter skatteavtalen. Dersom begge stater bygger på setemetoden, men tolker den ulikt slik at dobbeltbeskatning likevel oppstår, er det skatteavtalens hjemmehørendebegrep som blir avgjørende, og da særlig den tolkningen av «place of effective management» som foretas etter skatteavtalen.

Hva som ligger i begrepet «place of effective management» er nærmere definert i kommentaren til OECDs mønsteravtale artikkel 4 nr 24.1:

«The place of effective management is the place where key management and

commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time».

Hvor selskapet er registrert har etter mønsteravtalen ikke betydning. Til dette ble det i kommentaren sagt:

«It would not be an adequate solution to attach importance to a purely formal criterion like registration», uten at det ble begrunnet nærmere. Det materielle kriteriet ble også valgt for å oppnå samsvar med det som i flere land gjelder for rederivirksomhet og luftfart. Det ble påpekt at flere land har kriterier som «place of management» eller «place of effective management», mens atter andre har «fiscal domicile of the operator».

Robert Couzin⁴⁸ er kritisk til den noe manglende og uklare begrunnelsen for valget av «place of effective management», da det jo blir påpekt i kommentaren at de ulike land har ulike løsninger og at det ene ikke nødvendigvis er mer naturlig enn det andre. Han gir uttrykk for at det å bygge på mer formelle kriterier som registreringssted kan ha sine fordeler, særlig med hensyn til forutberegnelighet. Det formelle kriteriet binder også selskapet mye mer til én av statene, og hindrer dermed mye oppfinnsom skatteplanlegging, ifølge Couzin.

Ulempen med å bygge på et slikt kriterium er at det blir vanskeligere å flytte selskaper. Mobilitet er ønskelig ikke bare av skattemessige grunner, men også av organisatoriske, slik at skatteregler ikke bør legge hindringer for hensiktsmessige og samfunnsøkonomisk ønskelige omorganiseringer. I en mer og mer global verden er det viktig å kunne omorganisere fritt for å oppnå størst mulig effektivitet.

48 Couzin (2002) s. 169-170

Det kan også stilles spørsmålstegn ved om et registreringsvilkår virkelig hindrer skatteplanlegging i større grad enn et materielt vilkår som «virkelig ledelse». Tvert imot er det hevdet at materielle kriterier er bedre egnet til å hindre bruk av basisselskaper og treaty shopping,⁴⁹ noe jeg er enig i.

Utfordringen ligger i utformingen av den materielle regelen, slik at den i minst mulig grad gir rom for tilpasninger fra skattyterens side og at den er presis nok og dermed forutberegnelig. Slik regelen er idag, kan innholdet virke noe uklart.

Problemstillingen har vært tatt opp av OECD i et «discussion draft» av 27. mai 2003. På bakgrunn av en større utredning, foretatt av en «Technical Advisory Group» publisert i februar 2001, ble det gitt to alternative forslag til endringer av regelen i artikkel 4 nr. 3 for å gjøre den klarere. Det første gikk ut på å lage mer utfyllende kommentarer til artikkel 4 og definere nærmere hva som ligger i «place of effective management». Det andre alternativet var å lage et hierarkisk system tilsvarende det som gjelder for personer i artikkel 4 nr 2. I så fall skulle første test være hvor selskapet hadde sitt «place of effective management». Dersom dette ikke avgjorde, skulle man enten basere seg på hvilken stat selskapet hadde størst økonomisk tilknytning til, eller i hvilken stat forretningsvirksomheten i størst grad foregår, eller hvor de viktigste beslutningene foretas. Momentet om økonomisk tilknytning er nytt, og har ikke vært brukt i norsk rett, men kan etter min mening være et moment det er grunn til å se nærmere på.

Ingen av forslagene fikk nok tilslutning. I stedet ble punkt 24.1 i kommentaren tilføyd. Denne tar hensyn til at spørsmålet om hjemsted for selskaper er mer sjeldent i noen land, slik at disse vil kunne løse spørsmålet «on a case-by-case basis» ved gjensidig avtale mellom de kompetente myndigheter. Avtalen med Canada har som nevnt en slik løsning. Problemet med denne fremgangsmåten er at den ikke uten videre gir en løsning på dobbeltbeskatningssituasjonen, men er avhengig av enighet mellom de kompetente

49 Zimmer (2008) s. 133 (petit)

myndighetene i statene.

Det ble altså ikke gitt noen klarere retningslinjer for hva som faktisk ligger i begrepet «effective management», dette nok fordi de ulike land har for sprikende synspunkter. Da en større utredning ikke førte til noen klarhet, kan det se ut til at rettstilstanden vil bli stående uforandret også i tiden fremover.

Sammenfatningsvis kan man nok tolke OECD-kommentaren slik at det skal foretas en helhetsvurdering, og hvor stedet for den virkelige ledelse er hovedtemaet. Stedet for styrets beslutninger vil ha stor vekt i vurderingen, men også andre faktorer som den daglige ledelse, funksjonsfordeling ved ulike kontorer og lignende spiller inn.

4 Sammenligning av norsk rett og skatteavtalene

Det kan se ut til at vurderingen etter mønsteravtalen er nokså lik den norske, ved at det er stedet for den virkelige ledelsen som er avgjørende i begge tilfeller. Norsk rett bruker gjennomgående uttrykket «stedet for den reelle ledelsen», mens skatteavtalene bruker «stedet for den virkelige ledelse»⁵⁰. Disse ligner såpass mye, at det etter ordlyden ikke kan påvises noen forskjell. Selve vurderingen av de reelle forhold synes imidlertid å være noe videre etter OECDs Mønsteravtale enn etter intern rett. Her er det ikke like stort fokus på ledelse på styrenivå som etter intern rett, og «all relevant facts and circumstances» skal undersøkes.⁵¹ Dette kan tyde på en mer helhetlig vurdering, som kan ligne på den Finansdepartementet angir i sitt brev i 1998 for selskaper som er registrert i Norge, men som flytter ledelsen ut. Jeg har antydnet at det kan se ut til at praksis nå utvikler seg til en mer åpen vurdering, noe som kan tyde på at norsk rett følger etter utviklingen i OECDs mønsteravtale.

Før 2003 inneholdt OECD-kommentaren en del om styrebeslutninger i punkt 24:

«The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, ... ». Denne del ble tatt ut etter revisjonen i 2003 med den begrunnelse at setningen kunne føre til at det ble lagt for stor vekt på styrebeslutninger i forhold til stedet hvor den daglige ledelse tar sine beslutninger.⁵² Lignende bemerkninger har ikke forekommet i norsk rett, slik at det ser ut til at vi fortsatt vektlegger stedet for styrets beslutninger høyt. Likevel viser ligningspraksis at stedet for styrets beslutninger ikke nødvendigvis er der beslutningene formelt treffes, men kan være der beslutningene materielt sett treffes. Og når man på denne måten går inn i materielle vurderinger, så åpner nok dette for at det faktisk foretas en helhetsvurdering.

50 NSA art. 4 nr. 3.

51 OECD-kommentaren art. 4 nr. 24.

52 Jf Zimmer (2008) s. 133

Så liten forskjell er det kanskje i og med at OECD-kommentaren mer uttrykkelig åpner opp for en helhetsvurdering, mens vi i Norge foretar en slik vurdering mer indirekte og kanskje fortsatt har noe større vekt på stedet for styrebeslutninger og går raskere til å vurdere dette.

Norsk rett utelukker likevel på ingen måte at andre momenter enn stedet for styrebeslutninger spiller inn. Det avgjørende må være, slik det fremgår av forarbeidene til skatteloven, å ta utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge, hvor man må ta i betraktning de ulike momenter som kan belyse dette. Men som det fremgår av forarbeidene og praksis skal det i avveiningen legges størst vekt på hvor selskapet styres fra på styrenivå. Og det er nok i denne avveiningen at norsk rett skiller seg litt ut fra OECDs Mønsteravtale og de avtaler som bygger på den. Der er delen om stedet for styrebeslutninger blitt tatt ut for at momentet ikke skulle få for stor vekt i avveiningen, mens det hos oss fortsatt ser ut til å få avgjørende betydning. Hvilke momenter som vurderes kan nok sies å være ganske så sammenfallende, men vektingen av disse ser etter dette ut til å være litt forskjellig. I Norge får stedet for styrebeslutninger avgjørende vekt,⁵³ og man går raskt til å vurdere dette momentet, særlig i ligningspraksis. Etter OECDs mønsteravtale og den tolkning som OECD-kommentaren gir anvisning på, skal ikke stedet for styrebeslutninger få like stor vekt.

Jeg har tidligere påpekt at det kan være ønskelig med en nærmere lovregulering av begrepet hjemmehørende i norsk skatterett. Det kan da være en problemstilling om ikke en eventuell regulering burde ta utgangspunkt i hjemmehørende begrepet slik det er definert i mønsteravtalen.

Dersom det er samsvar mellom begrepet etter intern rett og skatteavtalen, vil man minimalisere sannsynligheten for at beskatningsretten etter intern rett blir innskrenket i skatteavtalen og dermed sikre det norske skattefundament.

⁵³ For utenlandskregistrerte selskaper er dette uomstridt, mens for norskregistrerte selskaper er løsningen noe mer usikker, se kapittel 2.8.

Man må i så fall basere vurderingen av hvor selskapet er hjemmehørende på en noe bredere vurdering enn den noe snevre vurderingen av stedet for ledelsen på styrenivå som særlig er blitt lagt til grunn i juridisk teori. Dommene på området og forarbeider utelukker ikke at man kan foreta en bredere vurdering, men slik at hovedmomentet er stedet for den virkelige ledelsen.

Det kan derfor være en fordel, både av hensyn til samsvar mellom de ulike kildene i intern rett og av hensyn til å oppnå en løsning som vil bli opprettholdt etter skatteavtalene, å foreta en mer helhetlig vurdering, hvor viktige ledelsesfunksjoner får stor og kanskje avgjørende vekt i de fleste tilfeller.

For visse selskapstyper kan det gjennomgående være vanskelig å fastslå hvor viktige styrebeslutninger blir foretatt, da de ikke har noe fast tilholdssted. Dette gjelder for eksempel selskaper innenfor rederivirksomhet, holdingselskaper, IT-selskaper og lignende selskaper som leverer tjenester til hele verden og som ikke har et fast tilholdssted. Også det faktum at styrevedtak etter aksjelovene ikke lenger krever fysisk tilstedeværelse, men kan treffes over telefon-, videokonferanser eller annen internettkommunikasjon, gjør at det kan være vanskelig å fastslå stedet for styrets beslutninger. Økt grad av globalisering gjør vurderingen mer komplisert og gjør at spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende stadig blir mer aktuelt og skaper tvil.

Også i disse tilfeller vil en helhetsvurdering med utgangspunkt i reell tilknytning til Norge, hvor ledelsesfunksjoner er avgjørende, kunne være bedre egnet. Dette er nok også én av grunnene til at OECD endret kommentaren. Om man ikke klarer å fastslå stedet for viktige styrebeslutninger, vil man kunne vurdere andre momenter som kan være bestemmende for hvor virksomheten reelt er ledet fra. Hvilke momenter dette er vil være avhengig av hva slags selskap det er snakk om og hvordan det er organisert. For mange selskaper vil stedet for styrebeslutninger fortsatt få stor betydning, mens andre momenter kan bli avgjørende i tilfeller hvor det er vanskelig å fastslå dette.

Gjems-Onstad mener at i de nevnte tilfeller «... ville det være bedre å knytte skatteplikten til hovedsetet for selskapets virksomhet.»⁵⁴ Zimmer problematiserer bruken av et materielt begrep i forhold til at det gir mindre forutberegnelighet og at formelle kriterier som registreringssted muligens kan ha et fortrinn i særtilfeller som nevnt.⁵⁵

Om man skal operere med samme hjemmehørendebegrep for alle typer selskaper, mener jeg at en vurdering med utgangspunkt i stedet for den virkelige ledelse, hvor flere momenter kan trekkes inn er best egnet og kan synes å være best i samsvar med den rettspraksis og ligningspraksis som foreligger. Man bør da kanskje legge noe mindre vekt på stedet for styrets beslutninger enn det som er blitt gjort i ligningspraksis og i juridisk teori. Det bør fortsatt være et viktig moment, da det er godt egnet til å bestemme tilknytningen, men andre momenter bør kunne spille inn i vurderingen.

Ulempen med dette er at det gir mindre forutberegnelighet for skattyter, men andre muligheter som formelle kriterier har sine ulemper de også, særlig da de vil hindre mobilitet. Når det gjelder omgåelse av skattereglene vil det i tilfeller hvor registrering er avgjørende i prinsippet ikke være noe problem for selskapene å registrere selskapet i den stat det skattemessig er mest gunstig å være hjemmehørende i. Så etter en avveining så kan et materielt vilkår synes å være best egnet. OECD har også vurdert det slik.

Jeg er videre ikke enig med Finansdepartementets uttalelse av 1998 om at det skal foretas en ulik vurdering avhengig av om selskapet er registrert i Norge eller utlandet. Dette er det ingen rettskilder bortsett fra denne uttalelsen som gir grunnlag for. Uttalelsen er også som nevnt blitt sterkt kritisert i teorien, og jeg kan slutte meg til denne kritikken. Det er heller ingen antydninger til et slikt skille etter skatteavtalene.

⁵⁴ Gjems-Onstad (2008) s. 988.

⁵⁵ Zimmer (2008) s. 133 (petit)

5 Sammen drag

Som vi har sett beror vurderingen av hvor selskapet er «hjemmehørende» på en noe skjønnsmessig vurdering, hvor selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge er utgangspunktet for vurderingen. Juridisk teori har lagt avgjørende vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå foregår, og særlig hvor viktige styrebeslutninger blir foretatt. Rettspraksis og ligningspraksis ser også ut til å legge vekt på dette, men utviklingen peker mot at det skal kunne foretas en bredere vurdering, hvor ikke bare ledelse på styrenivå er avgjørende. OECDs Mønsteravtale ser også ut til å legge mindre vekt på stedet for styrets beslutninger, og åpner opp for en mer helhetlig vurdering.

Problemet med dagens hjemmehørendebegrep er at det gjør det lett for selskaper å tilpasse seg reglene og da særlig plassere inntekt og formue i lavskatteland, mens utgifter kanaliseres til høyskatteland som Norge. Store selskaper kan endre styresammensetningen etter behov ved å ansette eller si opp styremedlemmer og flytte styremøter til der hvor det kan være mest lønnsomt å anses hjemmehørende.

Det har derfor vært hevdet at et mer formelt hjemmehørendebegrep kunne være å foretrekke, da det vil kunne begrense mulighetene for tilpasninger fra skattyters side. Noen land lar det av den grunn være avgjørende hvor selskapet er stiftet eller registrert, eller hvor det har sitt hovedkontor.

Spørsmålet er om slike formelle kriterier i realiteten er noe bedre enn de materielle vi har idag. Dersom man lar registrering være avgjørende, vil det kunne føre til at selskaper i stor grad vil bli registrert i land som det skattemessig er gunstig å være hjemmehørende i. Dersom man lar hovedkontorets beliggenhet være avgjørende, vil det også kunne flyttes. Men det kan nok legges til grunn at det for store selskaper med et stort hovedkontor og mange ansatte vil være mye mer ressurskrevende å flytte hovedkontoret enn det idag er å flytte styremøtene til utlandet og ansette noen styremedlemmer i land det er gunstig å være hjemmehørende i.

Dersom man skulle knytte vilkåret til stedet for hovedkontoret, vil man også få et problem i forhold til selskaper som ikke er stedsmessig bundet, som for eksempel rederiselskaper, IT-selskaper, holdingselskaper og lignende selskaper som kan ha virksomhet overalt i verden uten å ha noe hovedsete, og som leverer tjenester til hele verden. Å basere seg på stedet for styrebeslutninger ville nok også medført litt tilfeldige løsninger for denne typen selskaper, da beslutningene vil kunne tas hvor om helst og gjerne over telefonkonferanse. En mer helhetlig vurdering med utgangspunkt i stedet for den virkelige ledelsen av selskapet kan derfor være å foretrekke. Utviklingen i rettspraksis, ligningsuttalelser og skatteavtalene gir grunnlag for et slikt utgangspunkt. Registreringssted vil kunne være et moment i vurderingen.

Når det gjelder rettsvirkninger ved flytting av ledelsen ut av Norge, ser det ut til at rettsstilstanden vil bli endret, slik at selskaper som flytter innen EØS vil slippe utflyttingsskatt. Dette vil gjøre det enda enklere enn før å flytte selskaper ut av Norge, slik at behovet for et klarere hjemmehørendebegrep, som gjør det vanskeligere å drive med skattemotiverte flyttinger av selskaper, absolutt er til stede. For Norges vedkommende bør man nok følge den utviklingen som det er antydninger til i senere rettspraksis og i OECDs mønsteravtale, nemlig å ikke legge så stor vekt på stedet for styrets beslutninger, men foreta en bredere vurdering av hvor selskapet reelt sett ledes fra.

6 Litteraturliste

6.1 Litteratur

Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990.

Aksjeloven og allmennaksjeloven Kommentarutgave. Aarbakke, Magnus ... [et al.]. 2. utg. Oslo, 2004.

Andenæs, Mads Henry *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. 2. utg. Oslo, 2006.

Skattelovkommentaren 2003/04. Arthur J. Brudvik ... [et. al.]. 3. utg. Oslo, 2004.

Almvik, Fred-Ove, Vegard Kristiansen og Anders Myklebust *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 2000.

Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3. utg. Bergen, 2006.

Bråthen, Tore *Selskapsrett*. 3. utg. Oslo, 2008.

Couzin, Robert *Corporate Residence and International Taxation*. Amsterdam, 2002.

Gjems-Onstad, Ole *Norsk bedriftsskatterett*. 7. utg. Oslo, 2008.

Skaar, Arvid Aage m. fl. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo, 2006.

Wilskow, Petter Chr. *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 1997.

Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. utg. Oslo, 2008.

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen og Rasmussen *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utg. Oslo, 2010.

6.2 Artikler

DN.no *Varsler flytterush fra Norge*. DN.no 19.03.2010.

Finansavisen 12.02.2011 *Tvangsforvisning av selskaper*

Hole, Geir Petter *Skattemessig emigrasjon av selskaper*. Skatterett. 2000, s.18.

Leegaard, Thor *Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper*. Utvalget. 2001, s. 928.

Storm-Nielsen, Truls *Hvor bor et aksjeselskap*. Skatterett. 1987 s. 4.

6.3 Lover

Skattelov for byene (byskatteloven) av 18. august 1911 nr. 18.

Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15.

Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109, herunder Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen).

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 29. mars 1999 nr. 14.

6.4 Forarbeider

Ot.prp. nr 26 (1980-81) Om Endringer i skatteloven av 1911.

Ot.prp. nr. 68 (1986-87)

Ot.prp. nr. 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen av 1992.

Ot.prp. nr. 11 (1996-97)

Ot.prp. nr. 86 (1997-98) Forarbeider til ny skattelov.

Prop. 51 L (2010-2011) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)

Prop. 78 L (2010-2011) Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Høringsnotat «Forenkling og modernisering av aksjeloven» av advokat Gudmund

Knudsen i oppdrag for Justis- og politidepartementet av 7. januar 2011

6.5 Rettspraksis

6.5.1 Høyesterettspraksis

Rt. 1923 s. 146

Rt. 1926 s. 782

Rt. 1933 s. 169

Rt. 1937 s. 443 Panama-dommen

Rt. 1973 s. 143

Rt. 1987 s. 729 Bokreditt

Rt. 1999 s. 946 ABB-dommen

Rt. 2002 s. 1144 Straffesak

6.5.2 Lavere rettsinstanser

Borgarting lagmannsrett LB-1999-285

Kristiansand tingrett, Amarillo Media TKISA-2009-140366 – Utv. 2010 s. 968

6.6 Ligningspraksis og ligningsuttalelser

Publisert i utvalget:

Utv. 1995 s. 481 FIN

Utv. 1996 s. 1159

Utv. 1998 s. 220

Utv. 1998 s. 848 FIN

Utv 1999 s. 395

Utv. 2000 s. 1235 FIN

Utv. 2006 s. 485

Utv. 2010 s. 968

Saker fra overligningsnemnda (OLN) ved skattekontoret for storbedrifter (SFS):

Sak 1992-310SFS

Sak 1995-505OLN

Sak 1996-616/617/618SFS

Sak 1997-656SFS

Sak 2002-604SFS

Sak 2005-604SFS

Bindende forhåndsuttalelser:

BFU 1995-618/619SFS

BFU 1996-616/617/618SFS

BFU 2005-604SFS

BFU 25/05

BFU 67/06

BFU 20/10

Lignings-ABC 1998

Ligning-ABC 2009/10

Lignings-ABC 2010/2011

Uttalelse fra Skattedirektoratet av 18. februar 2011 *Hva som avgjør hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende*

6.7 Annet

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), july 2010 (OECDs mønsteravtale med kommentarer).

OECD Discussion Draft, 27. mai 2003

«Letter of formal notice» fra ESA til Norge av 10. mars 2010

«Reasoned opinion» fra ESA til Norge av 02. mars 2011

Nordisk skatteavtale (NSA), www.regjeringen.no

Skatteavtalen mellom Norge og Canada St. prp. nr. 12 (2002-2003), www.regjeringen.no

Skatteavtalen mellom Norge og USA, www.regjeringen.no

